

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Využití informací vnitropodnikového účetnictví v praxi

Use of Internal Accounting Information in Practice

Student:

Bc. Nikola Knoppová

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2017

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Nikola Knoppová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Téma: **Využití informací vnitropodnikového účetnictví v praxi**
Use of Internal Accounting Information in Practice
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Teorie vnitropodnikového účetnictví
 3. Specifika vnitropodnikového účetnictví
 4. Využití informací vnitropodnikového účetnictví v praxi
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- FIBÍROVÁ, Jana. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 404 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
- KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2012. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2016. 264 s. ISBN 978-80-247-5773-5.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

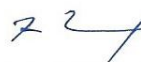
Vedoucí diplomové práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 18.11.2016

Datum odevzdání: 21.04.2017




Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

„Prohlašuji, že jsem diplomovou práci vypracovala samostatně. Všechny zdroje, ze kterých jsem čerpala, jsou uvedeny v seznamu použité literatury a přílohu, která mi byla poskytnuta, jsem samostatně upravila a vložila.“

V Ostravě dne 21. 4. 2017


.....

Bc. Nikola Knoppová

Obsah

1	Úvod.....	5
2	Teorie vnitropodnikového účetnictví	7
2.1	Finanční účetnictví	9
2.2	Daňové účetnictví	10
2.3	Manažerské účetnictví	10
2.4	Vnitropodnikové účetnictví	11
2.5	Členění nákladů	13
2.5.1	Druhové členění nákladů	14
2.5.2	Účelové členění nákladů	14
2.5.3	Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik.....	15
2.5.4	Kalkulační členění nákladů.....	16
2.5.5	Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování	16
2.5.6	Členění nákladů ve vztahu k přidané hodnotě	20
2.6	Členění výnosů	20
2.7	Rozpočetnictví	21
2.8	Kalkulace	23
3	Specifika vnitropodnikového účetnictví	29
3.1	Jednookruhová soustava účetních informací.....	30
3.2	Dvouokruhová soustava účetních informací	30
3.3	Orientace vnitropodnikového účetnictví	33
3.3.1	Odpovědnostně orientované účetnictví.....	33
3.3.2	Výkonově orientované účetnictví	38
3.4	Vnitropodnikové ceny	45
4	Využití informací vnitropodnikového účetnictví v praxi.....	47
4.1	Představení společnosti.....	47

4.2	Podniková prodejna	48
4.2.1	Organizační struktura podnikové prodejny.....	49
4.3	Systém vedení účetnictví	50
4.4	Ekonomické výsledky společnosti.....	51
4.5	Sortiment podnikové prodejny	53
4.6	Náklady podnikové prodejny.....	58
4.7	Výnosy podnikové prodejny.....	60
4.8	Členění výnosů	61
4.9	Zhodnocení vnitropodnikového účetnictví podnikové prodejny.....	64
5	Závěr	65
	Seznam použité literatury	66
	Seznam zkratk.....	68
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Informace, které jsou nezbytné pro správné řízení a rozhodování společností, jsou určeny pro manažery, vrcholové vedení či vlastníky. Účetnictví je zdrojem informací o hospodaření společnosti jak pro interní, tak pro externí uživatele. S vývojem účetnictví se postupně začal využívat pojem vnitropodnikové účetnictví, které mělo původně zjišťovat náklady na výslednou kalkulaci, podle struktury a podle útvarů. Současným problémem vnitropodnikového účetnictví jsou především otázky jeho koncepce jako systému informací.

Téma diplomové práce Využití informací vnitropodnikového účetnictví v praxi bylo zvoleno díky své jedinečnosti. Cílem celé diplomové práce je dle odborné literatury jasně definovat pojmy spojené s vnitropodnikovým účetnictvím a následně aplikovat a využít teoretická data na praktickou část diplomové práce.

Cílem druhé kapitoly bude srovnání účetnictví finančního, daňového a manažerského, pod které dále spadá i samotné vnitropodnikové účetnictví. Vnitropodnikové účetnictví není upraveno téměř žádnými právními předpisy a právě proto je v každé společnosti jedinečné, neboť si strukturu účetnictví účetní jednotky volí sami dle svého uvážení. Dalším cílem kapitoly bude popsat členění nákladů a výnosů. Mnohem širší členění mají náklady, které jsou následně klíčové pro sestavení kalkulací. Zbýlá část kapitoly bude zaměřena na rozpočetnictví a kalkulace, které tvoří nedílnou součást vnitropodnikového účetnictví.

Třetí kapitola bude zaměřena pouze na vnitropodnikové účetnictví a cílem bude popsat zpracování vnitropodnikového účetnictví. Zpracování je možné dvěma metodickými cestami nebo jejich kombinací. Dalším cílem bude srovnání obou metod zpracování účetnictví a popsání orientace vnitropodnikového účetnictví. Zde bude popsáno jak odpovědnostně orientované účetnictví (ve vztahu k útvarům či střediskům) tak i výkonově orientované účetnictví (ve vztahu k výkonům). Posledním cílem kapitoly bude teoretické vysvětlení vnitropodnikových cen.

Poslední čtvrtá kapitola bude soustředěna na praktickou část práce. Cílem čtvrté kapitoly bude představení společnosti, která vlastní podnikovou prodejnu, na kterou je celá tato kapitola zaměřena. Další cílem bude analýza vnitropodnikového účetnictví podnikové prodejny se zaměřením na členění nákladů a výnosů. Dále bude popsán nabízený sortiment podnikové prodejny a příklady prodejnosti tří druhů zboží. Dalším cílem bude dle navrhnutého analytického členění výnosů rozdělit tržby za vybrané období. Posledním cílem kapitoly bude zhodnocení a návrhy na změny ve vedení vnitropodnikového účetnictví podnikové prodejny.

V celé diplomové práci bude použita metoda postupu. Další uplatněnou metodou bude metoda komparace, která bude použita ve druhé kapitole při porovnání vnitropodnikového a manažerského účetnictví a ve třetí kapitole při porovnání jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavy. V praktické části bude využita metoda praktické aplikace, díky které bude možné prakticky využít teoretické znalosti v praxi. Metoda syntézy bude použita pro shrnutí a zhodnocení problematiky.

Veškeré vlastní názory, připomínky, stanoviska a návrhy budou v diplomové práci pro odlišení psány kurzívou. Celá práce je psaná dle knižních publikací, zákonů či právních předpisů a interních materiálů společnosti. Všechny zdroje budou popsány přímou nebo nepřímou citací. Grafy, tabulky a schémata jsou převzaty ze zdrojů a upraveny na vlastní zpracování, pokud není uvedeno jinak.

2 Teorie vnitropodnikového účetnictví

Účetnictví, jako takové, lze stručně vysvětlit jako uspořádaný systém informací, který zobrazuje podnikatelský proces v peněžním vyjádření. Jinak řečeno vyjadřuje hodnotovou stránku podnikatelského procesu. Účetnictví je v podstatě modelovým zobrazením reality, které je charakteristické metodami účetního zobrazení, použitými principy, rozpoznání podstaty hospodářských transakcí a pravidly jejich ocenění. Účetní informace umožňují celkově propojit měření tzv. finanční pozice, výkonnosti a změny ve finanční pozici. S pomocí účetních informací je pak možné hodnotit schopnost podniku produkovat peníze, časové rozložení této schopnosti, a tak i posoudit míru rizik do budoucna. [1, 11]

Finanční pozice podniku je ovlivněna strukturou a výší aktiv, které při své činnosti podnik využívá, a složením kapitálu, který poskytli vlastníci pro financování aktiv. Informace o finanční pozici jsou pak uvedeny v rozvaze. Informace o výkonnosti podniku jsou důležité pro zvážení jeho potencionálního rozvoje. Tyto informace nalezneme ve výsledovce. Informace o peněžních tocích podniku umožňují posoudit schopnost podniku vytvářet peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty, a zároveň vystihnout potřeby podniku při použití peněžních prostředků. Informace o změnách peněžních toků, zaznamenány ve výkazu peněžních toků, propojují informace z rozvahy a výsledovky. Měření výkonnosti, finanční pozice a změny ve finanční pozici společně souvisí. I když se rozvaha, výsledovka a výkaz o peněžních tocích od sebe liší, žádný z výkazů samostatně neposkytuje veškeré informace pro jednotlivé rozhodování. Provázanost těchto výkazů je zaznamenána ve Schématu 2.1. [1]

Schéma 2.1 Provázanost rozvahy, výsledovky a výkazu peněžních toků



Zdroj: [4] - vlastní zpracování

Ekonomické výsledky podniku zajímají vlastníky kapitálu a manažery, ale také i státní orgány, obchodní partnery či zaměstnance. Tyto subjekty se z hlediska ke vztahu podniku člení na interní uživatele, externí uživatele a stát. Tím, že je v podnicích oddělena vlastnická a řídicí funkce a vlastník nemá bezprostřední přístup ke zpracování účetních informací, stává se z něj jeden z externích uživatelů. Mezi interní uživatele pak patří například řídicí pracovníci. Účetní vyobrazení podnikatelského procesu pro interní uživatele je cílem účetních informací manažerského účetnictví, pro externího uživatele finančního účetnictví a pro dodržení daňových povinností daňového účetnictví (daňová evidence). [1]

Samotné finanční účetnictví je upraveno několika zákony a vyhláškami. Mezi hlavní patří zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), který účetním jednotkám jasně ukládá jak vést účetnictví a jak účtovat účetní případy spojené s podnikáním. [1]

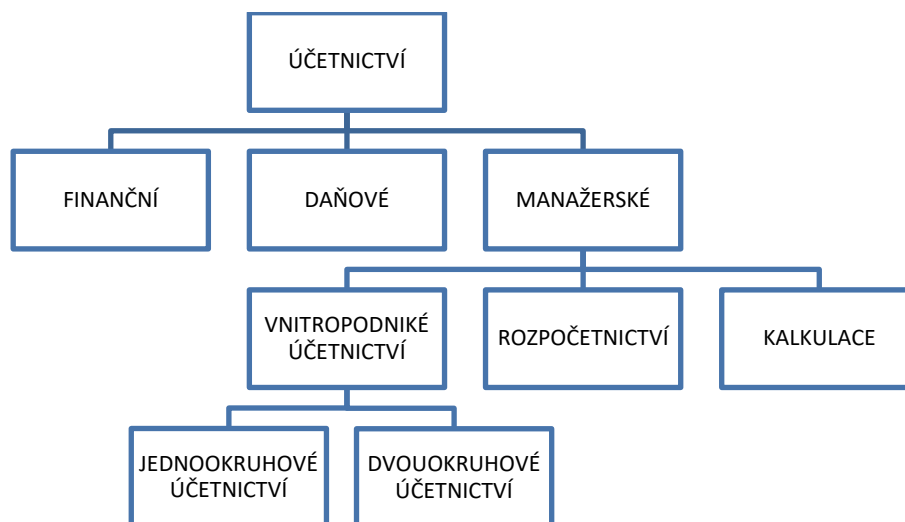
Mezi další právní předpisy patří:

- předpis č. 500/2002 Sb. Vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, kterou jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“),
- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“),
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. (dále jen „ČÚS“),
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“),
- zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o obchodních korporacích“),
- a několik dalších zákonů.

Vztah finančního, daňového a manažerského účetnictví

Rozdílný přístup interních a externích uživatelů k účetním informacím, odlišnost systému kritérií hodnocení, který využívají, a odlišnost v časové orientaci jejich měření svým způsobem k odlišnosti účetních informací finančního a manažerského účetnictví. Výchozí zpracovatelský způsob informačního zobrazení skutečnosti, konkrétních transakcí, by měl vést do tří uživatelsky odlišných subsystémů. Tyto subsystémy se člení na několik kategorií (viz Schéma 2.2). [1]

Schéma 2.2 Subsystemy účetnictví



Zdroj: [5] - vlastní zpracování

Finanční a manažerské účetnictví jsou v dnešní době chápány jako nástroj systému public relations, který si dnešní moderní podniky budují v zájmu posílení svého postavení. Samostatnou a velice významnou otázkou je obsah a pojetí zveřejňovaných informací ve výkazech finančního účetnictví, jejich vztah k manažerskému účetnictví. [4]

2.1 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví zpracovává všechny účetní případy, které vyjadřují změny, k nimž dochází v majetku a závazcích účetní jednotky obvykle ve vztahu k jejímu okolí (odběratelům a dodavatelům, ostatním dlužníkům a věřitelům apod.). [7]

„Důležitým požadavkem při vedení finančního účetnictví a sestavení účetních výkazů je dodržování určitých pravidel, která garantují externím uživatelům úplnost vykazovaných účetních informací, jejich spolehlivost v čase a mezi podniky“, jak tvrdí Kolektiv autorů (2015, s. 18).

Prakticky dokonalé naplnění požadavku úplnosti vykazovaných účetních informací finančního účetnictví, je možno konkrétně zdokumentovat na vymezení obsahu úplného výsledku. Specifickou vlastností informací finančního účetnictví je preference stability vývoje podniku v čase. Tato vlastnost v domácí literatuře nebývá uváděna. Naproti tomu v zahraniční literatuře je tento pojem vyjádřen jako tzv. vyrovnání vrásek. Naproti tomu řídicí pracovníci vyžadují pro řízení výkonnosti firmy kritické informace, které pak umožňují analyzovat minulý vývoj, ale také ovlivňovat jeho skutečný průběh. Je-li na jedné straně zdůrazněna nezbytnost odlišných informací finančního a manažerského účetnictví, je také důležité na druhé straně připomenout potřebnost jejich informační návaznosti. [4]

Struktura informací zobrazených ve finančním účetnictví je ovlivněna také faktem, že jejich zveřejňovaná část (zvláště účetní závěrka) je k dispozici i konkurujícím podnikům. Zveřejňované informace finančního účetnictví jsou proto relativně syntetické.

Z hlediska času vykazují informace finančního účetnictví skutečně dosažené výsledky a základní tendence vývoje do budoucna. Kompletní informace o finančním účetnictví bývají poskytovány zpravidla jednou ročně, pokud neexistuje podmínka zveřejňovat v kratších intervalech. Zejména řídicí pracovníci vyžadují účetní informace s velmi minimálním zpožděním za konkrétním průběhem hospodářských operací, a to i s jejich vyhodnocením v porovnání s již předem stanovenými cíli (např. plány). [4]

2.2 Daňové účetnictví

Cílem tzv. daňového účetnictví je správné vyjádření základu daně z příjmů, případně ostatních daňových závazků a pohledávek. Míra vlivu daňového pojetí nákladů zisku a výnosů na informace ve finančním účetnictví se značně liší v jednotlivých zemích. Jedním z klíčových faktorů je způsob regulace finančního účetnictví (buďto státem nebo nezávislými profesními organizacemi) a klíčový způsob financování podnikatelské sféry (kapitálovými trhy nebo bankami). V první řadě požadavky kapitálových trhů a mezinárodní harmonizace obsahu a vypovídací schopnosti informací finančního účetnictví mají vliv na celém světě na relativně větší osamotňování účetních informací od daňových předpisů a daňových souvislostí. [2]

2.3 Manažerské účetnictví

Hlavní role manažerského účetnictví spočívá v zjišťování, kontrolování, třídění, analyzování a prezentaci informací a to takovým způsobem, který umožní řídicím pracovníkům cílevědomě řídit podnikatelskou činnost. To vlastně znamená řídit vztah mezi vynaloženými zdroji a dosaženými výsledky, podporovat výkonnost a zlepšovat finanční pozici. [4]

Manažerské účetnictví je podnikovým systémem, který stanovuje využití výrobních faktorů a vzniku zboží a služeb. Častý úkol manažerského účetnictví má dokumentačně technický zúčtovací ráz. Náklady na zboží jsou kvantitativně evidovány a poté ohodnoceny. Mezi klíčové veličiny pro vedení podniku patří:

- data pro podniková rozhodování,
- určení výsledku za období,
- stanovení ceny výrobku (pro obchodní a daňovou bilanci),

- data pro podniková srovnání. [6]

Kontrolní funkce v manažerském účetnictví znamená neustálé srovnávání skutečných a žádaných hodnot z hlediska tzv. hospodárnosti a produktivity. Časově odlišné zkoumání nákladů je prováděno s ohledem na podnikové funkce a jeho jednotlivé nákladové druhy. [6]

Pro specifický obsah informací manažerského účetnictví a jejich podrobnější skladbu je důležité odlišovat hierarchii a návaznost cílů strategického, taktického a operativního řízení, jejich vzájemné vazby a uznávat hierarchii pravomoci a odpovědnosti vnitropodnikových struktur řízení. [1]

V manažerském účetnictví je možné diferencovat dva relativně samostatné subsystémy účetních informací:

- Účetní informace pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech bylo již v minulosti v zásadě rozhodnuto. Tento systém je historicky starší a je pojmenován jako nákladové účetnictví;
- Účetní informace pro rozhodování (jak taktické tak i strategické) o obměnách budoucího vývoje podnikatelského procesu manažerského účetnictví (v užším významu). [1]

Pojmy jako provozní, nákladové a vnitropodnikové účetnictví jsou dnes pokládány za téměř obsahově identické. Lze říci, že manažerské účetnictví je zastřešující pojem zahrnující nákladové účetnictví, rozpočetnictví a kalkulace. [3]

2.4 Vnitropodnikové účetnictví

Vnitropodnikové účetnictví usiluje o zajištění dostatečného množství údajů, které samotné finanční účetnictví neumí zajistit nebo alespoň ne v potřebném rozsahu a podrobnosti. Klíčové je zejména v podnicích, kde je výroba rozdělena do několika vnitropodnikových středisek, a je tak důležitá další evidence, která pak sleduje hospodaření samotných vnitropodnikových středisek podle jednotlivých druhů výkonů. [4]

Pro vnitropodnikové účetnictví neexistují téměř žádné zákonné předpisy. Jeden z upravujících předpisů je ČÚS č. 001 – Účty a zásady účtování na účtech. Strukturu účetnictví si pak společnost stanovuje sama podle toho, jak to nejlépe bude vyhovovat potřebám řízení společnosti, aby pak odpovědní pracovníci dostali k dispozici potřebné informace pro své další rozhodování. [3]

Samotné vnitropodnikové účetnictví plní mnoho podstatných funkcí. Avšak mezi ty nejpodstatnější patří systematické zaznamenávání nákladů patřících do zúčtovacího období.

Poté jsou to například:

- zjišťovací funkce - znalost přesných nákladů a odbytu výkonů na trhu (zjišťování výsledku hospodaření),
- informační funkce - představuje podstatný řídicí a informační nástroj dění v podniku,
- kontrolní funkce - znamená neustálé srovnávání opravdových a požadovaných hodnot z hlediska produktivity a hospodárnosti,
- normovací funkce - srovnání vývoje s minulostí poskytuje prognózu trendu do budoucna,
- analytická funkce - zkoumání nákladů je uskutečňováno s ohledem na podnikové funkce a jeho jednotlivé nákladové druhy. [6]

Pro zachycení informačních procesů, které se v rámci společnosti uskutečňují při procesu změny vstupů (vstupní zdroje) na výstupy (výsledky činnosti), je tudíž klíčové vnitropodnikové účetnictví. K zachycení procesů se využívají tradiční účetní metody a to zejména oceňování, podvojnost a souvztažnost, dokladovost a inventarizace. [6]

Pojem vnitropodnikové účetnictví se začalo rozšiřovat zejména v souvislosti s vývojem průmyslu. Původním úkolem vnitropodnikové účetnictví bylo zjišťování nákladů pro výsledné kalkulace, podle jisté struktury a podle útvarů (obzvláště režijních). Oproti manažerskému účetnictví, které se zaměřuje na budoucnost, se vnitropodnikové účetnictví obrací do minulosti. Další odlišností je, že vnitropodnikové účetnictví je zaměřeno výhradně na prostou evidenci a klasifikaci nákladů orientovaných na dosud vzniklé náklady. Naproti tomu manažerské účetnictví klade důraz na budoucí vývoj pro správná manažerská rozhodnutí. [9]

Současným problémem vnitropodnikového účetnictví jsou hlavně otázky jeho koncepce jako systému informací, nikoliv jen problémy fungování jeho formálně technických metod a postupů (např. členění účtů, systém analytické evidence nebo postupy přiřazování nákladů). Ve vnitropodnikovém účetnictví je nutné v první řadě řešit otázku, proč je daná informace požadovaná a sledovaná, nikoliv však jak bude zjišťovaná a stanovena. Informace vnitropodnikového účetnictví by měly být předně měřítkem přínosu konkrétních výkonů, útvarů k celopodnikovým výsledkům. Jsou tedy velmi důležitým a nezastupitelným nástrojem komunikace mezi řídicími pracovníky na všech úrovních vnitropodnikového řízení. Naopak je tomu ve finančním účetnictví, kde jsou účetní informace určeny pro řídicí pracovníky, které jsou charakteristické tím, že jejich obsah není vymezen jednotně. Celkové srovnání cílů,

nástrojů a metod vnitropodnikové a manažerského účetnictví je zjednodušeně zobrazeno v Tab. 2.1. [4]

Tab. 2.1 Obsah manažerského a vnitropodnikové účetnictví

Vnitropodnikové účetnictví	Manažerské účetnictví
<ul style="list-style-type: none"> • Účetnictví pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech již bylo rozhodnuto 	<ul style="list-style-type: none"> • Účetnictví pro rozhodování o budoucích alternativách
<ul style="list-style-type: none"> • Informace pro operativní řízení, v bezprostřední návaznosti na taktické řízení 	<ul style="list-style-type: none"> • Informace pro variantní rozhodování
<ul style="list-style-type: none"> • Informace pro řízení po linii útvarů, výkonů a procesů 	<ul style="list-style-type: none"> • Komplexní informace pro vrcholové řízení a rozhodování
<ul style="list-style-type: none"> • Informace pro vyhodnocení vlivu změn v objemu a sortimentu výkonů dodávaných na trh 	<ul style="list-style-type: none"> • Informace pro zásadní změny činnosti
Podnikové rozpočty - rozpočtová výsledovka, rozvaha, rozpočet peněžních toků	
<ul style="list-style-type: none"> • Vztah hlavního podnikového rozpočtu, vnitropodnikových rozpočtů středisek, kalkulačního systému, vnitropodnikových cen 	<ul style="list-style-type: none"> • Podnikové střednědobé a dlouhodobé rozpočty

Zdroj: [4] - vlastní zpracování

Pojetí výnosů a nákladů ve vnitropodnikovém hodnotovém řízení

Ve vnitropodnikovém řízení výnosů a nákladů je možné pouze omezeně využít jako kritérium zhodnocení nákladů výnosy, které vznikají prodejem výkonů na trhu za stanovenou tržní cenu externím zákazníkům (externí výnosy, externí výkony). Důležitým bodem pro uznání nákladů v rámci podniku jsou tzv. interní výnosy. Pro porozumění jejich obsahu a úkolů je proto užitečné připomenout, že výnosy z prodeje (tržní cena) jsou ve své podstatě klíčovým externím kritériem pro uznání (tzn. úhradu) nákladů výkonu a vytvoření samotného zisku. [2]

2.5 Členění nákladů

Předpokladem správného řízení nákladů je jejich podrobnější rozčlenění do stejnorodých skupin. V současnosti tudíž existuje mnoho způsobů, jak správně členit náklady. Je však důležité nezapomenout na to, že členění jakýchkoliv jevů musí být vyvoláno samotnou účelovou potřebou (vztahem k řešení jednotlivých otázek a rozhodnutí). [5]

Z hlediska vztahu k rozhodovacím úlohám managementu, ale také v souladu s historickým vývojem manažerského (vnitropodnikového) účetnictví, je možno členění

nákladů dělit do dvou fází. První fáze se zaměřuje na členění nákladů, které má význam pro řízení podnikatelského procesu, o jehož hlavních parametrech již bylo v podstatě rozhodnuto. Druhá fáze se poté věnuje otázkám, které souvisí s členěním nákladů pro rozhodování o budoucích možnostech podnikání. [5]

2.5.1 Druhové členění nákladů

Za hlavní nákladové druhy se považují spotřeba materiálu, mzdové a ostatní osobní náklady, spotřeba a využití externích prací a služeb, odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotné majetku a finanční náklady. Samotné náklady, které vstupují do výroby, lze charakterizovat následovně:

- **prvotní** - náklady zachycené hned při vstupu do podniku (tzn. v podniku, jsou zaznamenány poprvé),
- **externí** - náklady, které vznikají spotřebou výrobků, prací nebo služeb externích dodavatelů,
- **jednoduché** - náklady, které již dále nelze členit na jednodušší složky. [3, 5]

Hlavní význam druhového členění samotných nákladů na podnikové úrovni spočívá v tom, že informačním základem při zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou samotných zdrojů v podniku a vnějším okolím, které je schopné je poskytnout. Větší význam má pak toto členění z makroekonomického hlediska při dohledání národního důchodu, úhrnné materiálové spotřeby, osobních nákladů a obdobných souhrnných hodnotových veličin a jeho subsystemy.

Při řízení na nižších vnitropodnikových úrovních je ale pak využití samostatného druhového členění z části omezené. Hlavním důvodem je skutečnost, že druhové členění nevyjadřuje příčinu vynaložení nákladů (neboli svého věcného nositele). [3, 5]

2.5.2 Účelové členění nákladů

Účelový vztah nákladů je možno charakterizovat na různé úrovni podrobnosti. Nejprve se náklady rozčlení do relativně obsáhlých okruhů různých výrobních (neboli hlavních podnikatelských) činností a činností obslužných a pomocných (tzv. servisní). V rámci činností se poté člení podrobněji a to například podle jednotlivých operací nebo aktivit. Hlavní zásadou je identifikovat věcného nositele, který způsobuje vznik nákladu a jehož velikost je určující pro úroveň nákladů.

Z hlediska řízení hospodárnosti se poté náklady člení podle jejich vztahu k činnosti, aktivitě či operaci. [5]

Náklady technologické - jedná se o náklady vyvolané bezprostředně „technologii“ (např. spotřeba papíru určité kvality v hlavní tiskařské výrobě na konkrétní titul). [5]

Náklady na obsluhu a řízení - patří sem náklady vynaložené za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek průběhu dané aktivity či činnosti (např. náklad na osvětlení dílny a plat mistra). [5]

Jednicové náklady - jedná se o náklady, které byly příčinně vyvolány uskutečněním každé konkrétně definované jednotky výkonu. Předběžnou hodnotu těchto nákladů na jednotku je možno stanovit s pomocí norem spotřeby ekonomických zdrojů (např. spotřeba materiálu, energie, služeb) a ocenění těchto naturálních spotřeb. Hlavním nástrojem řízení hospodárnosti jednicových nákladů je pak samotná kalkulace.

Režijní náklady - není u nich možno určit jejich bezprostřední vztah k určité jednotce výkonu jako nositeli nákladů. Jedná se o společné náklady druhu výkonu, skupiny útvaru apod. Řízení hospodárnosti režijních nákladů je zajišťováno pomocí rozpočtu režijních nákladů. Samotná kontrola přiměřenosti režijních nákladů je založena hlavně na odpovědnosti řídicích pracovníků za jejich vývoj. [10]

2.5.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

Řízení hospodárnosti, efektivnosti a účinnosti nekončí rozpoznáním účelového vztahu nákladu k jeho nositeli, který způsobil jejich vznik. Dalším krokem se definuje vyjádřením vztahu ke konkrétnímu vnitropodnikovému útvaru, v němž činnost (aktivita) probíhá, a jehož pracovníci mají odpovědnost za racionální vynaložení či zhodnocení nákladů. [5]

Klíčovým momentem členění nákladů ve vztahu k útvarům je rozdělení podle místa jejich vzniku. Na toto jednání však musí navázat členění podle odpovědnosti za jejich vznik. Vnitropodnikové útvary, kterým jsou hlavně náklady do odpovědnosti přiřazovány, se pojmově vymezují jako odpovědností střediska. Odpovědností středisko se obecně vztahuje k ekonomické struktuře podniku. Struktura poté navazuje na organizační strukturu podniku, jejímž úkolem je vymezit úrovně a oblasti pravomoci a odpovědnosti zejména vedoucích pracovníků jednotlivých útvarů v jejich věcné podobě (tzn. jaké má pracovník pravomoci). Z hlediska odpovědnosti a pravomoci se rozlišuje 6 základních druhů odpovědnostních středisek: nákladové, ziskové, investiční, rentabilitní, výdajové a výnosové.

Spojení skrz jednotlivými odpovědnostními středisky se pak uskutečňuje systémem vazeb, jejichž nositeli jsou předávané (neboli přejímané) výkony.

Interní náklady - jejich výše je dána množstvím dílčích výkonů a jejich vnitropodnikovým oceněním. [5]

Druhotné náklady - z pohledu na podnik jako celek se projeví na vstupu již podruhé. Poprvé se již objevily ve středisku, který existující výkon provedlo.

Složené náklady - lze je z podnikové úrovně řízení dále analyzovat ve vztahu k jednotlivým nákladovým složkám (druhům), které byly při uskutečnění druhotného výkonu spotřebovány. [5]

2.5.4 Kalkulační členění nákladů

Z hlediska příčinných vazeb nákladů k výkonu, který je druhově, objemově a jakostně přesně definován (ke kalkulační jednotici), a z hlediska věcných početně technických možností, jak přiřadit náklady jednotlivým výkonům, je opět možné rozdělit náklady do dvou skupin.

Přímé náklady - přímo souvisejí s konkrétním druhem výkonu (např. náklady na jednicový materiál, odpisy jednoúčelového stroje, mzdové náklady výrobních dělníků).

Nepřímé náklady - nevází se jen k jednomu druhu výkonu a starají se o průběh podnikatelského procesu podniku v obsáhlejších souvislostech (např. nájem výrobní haly, náklady na informační systém podniku, odpisy strojů).

Do první skupiny nákladů patří snad všechny jednicové náklady. Ty jsou vyvolány přímo konkrétním druhem výkonu i jeho jednotkou. Většina režijních nákladů (vyjma těch, které souvisejí s konkrétním druhem výkonu) je však zpravidla společná více druhům výkonů. [5, 9]

2.5.5 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

Toto členění je důležité pro zhodnocení budoucích variant podnikání. Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování je obsahem zejména té části manažerského účetnictví, která se zaměřuje na informace pro rozhodování. [3, 5]

Variabilní náklady (proměnné) - mění se v závislosti na změně objemu produkce (výkonů). Tyto náklady se dále člení na:

- **Proporcionální** - nejdůležitější a v běžném životě nejsnáze kvantifikovatelnou částí variabilních nákladů (např. poměrná část nákladů na opravy a udržování automobilů, vyvolaná ujetými kilometry);
- **Podproporcionální** - v absolutní výši rostou pomaleji než objem uskutečňovaných výkonů. V praxi jsou tyto náklady poměrně časté (např. v začátcích živostnosti výrobních zařízení tzn. náklady na jejich údržbu a opravy sledované ve vztahu k celkovému počtu vyrobených výrobků);
- **Nadproporcionální** - v absolutní výši rostou rychleji než objem prováděných výkonů. Jejich výskyt není tak častý (jedná se například o nárůst mzdových nákladů při

zajišťování zvýšeného objemu výkonů vlivem přesčasové práce nebo vlivem zvyšující se spotřeby pohonných hmot při zvýšení rychlosti, a tedy zkrácení celkového času dopravního výkonu). [3, 5]

Fixní náklady (pevné, stálé) - při změnách v určitém rozsahu prováděných výkonů nebo využití kapacity zůstávají stejné. Zpravidla se jedná o tzn. kapacitní náklady, vyvolané potřebou zajištění podmínek pro efektivní proces reprodukčního (neboli podnikatelského) procesu. Příkladem mohou být mzdy manažerů podniku, odpisy budovy nebo leasing automobilů. Fixní náklady jsou specifické tím, že zatímco celkové fixní náklady setrvávají při různých úrovních aktivity podniku konstantní, jednotkové fixní náklady (jinak řečeno fixní náklady na jednotku produkce) se s růstem objemu výkonu společnosti klesají. [5, 9]

Z pohledu ovlivnitelnosti fixních nákladů v případě očividného poklesu ve využití kapacity se fixní náklady dělí do dvou skupin.

Utopené (umrtvené) fixní náklady - tyto náklady jsou vynaloženy již před zahájením podnikatelského procesu. Jedná se například o náklady na strojní zařízení, pořízení budovy a další investiční rozhodnutí potřebné pro zahájení činnosti. Znakem utopených nákladů je jejich neovlivnitelnost v průběhu podnikatelského procesu ani omezení intenzity.

Vyhnutelné fixní náklady - vznikají v důsledku zajištění kapacitních podmínek podnikatelské činnosti. Rozdílem oproti utopeným nákladům je, že nejsou bezprostředně spojené s investičním rozhodnutím, ale s využitím vytvořené kapacity. To je jeden z důvodů, proč je lze při očividném snížení kapacity omezit. Příkladem jsou náklady na vytápění výrobních hal nebo časové mzdy mistrů. Dalším rozdílem je, že vyhnutelné náklady se projevují hlavně tím, že jsou časově těsněji spojeny s výdaji potřebnými na jejich úhradu. [5, 9]

V současnosti, kdy stále roste počet prosperujících společností, se členění nákladů na variabilní a fixní řadí mezi hlavní identifikace vyobrazení nákladů ve vnitropodnikovém účetnictví. Společnosti totiž kladou důraz na informovanost o závislosti jednotlivých nákladových položek na změnách celkového objemu výkonů.

Pro další členění nákladů, která tvoří informační podklad rozhodování o budoucnosti, je charakteristické, že nevycházejí z reálných, ale z odhadovaných nákladů zvažovaných variant. Základním znakem porovnatelnosti variant je zvážení, které náklady budou uskutečněnou variantou ovlivněné, a které ne. [5, 9]

Relevantní náklady - náklady důležité z hlediska daného rozhodnutí, protože se při realizaci různých možností rozhodnutí budou měnit. Základní formou relevantních nákladů jsou

rozdílové náklady, které jsou vyjádřeny jako rozdíl nákladů před zvažovanou změnou a po změně.

Irelevantní náklady - pro dané rozhodnutí nejsou důležité, protože změna varianty neovlivňuje jejich výši. [5, 9]

Rozdílové náklady - formou relevantních nákladů, jež představují rozdíl mezi náklady před přijmutím rozhodnutí a po kvantifikaci jeho dopadů.

Imputované náklady - odvozené náklady, které lze ztotožnit s daným rozhodnutím. Tyto náklady ovlivní výsledky společnosti v širších souvislostech, jež společnosti zvolené rozhodnutí přináší. Příkladem je omezení či zastavení výroby, kdy může dojít k propouštění zaměstnanců, a tím pádem i vyplácení odstupného. Vliv má také i kvalitativní faktory, které ovlivňují peněžní toky tajně, jako je ztráta dobrého jména společnosti (při omezení sortimentu).

Vázané náklady - náklady, které na základě nynějších rozhodnutí vzniknou v budoucnu. Jejich výskyt je zejména v souvislosti s vývojem a konstrukčním neboli technologickým řešením výrobků, které podstatným způsobem determinuje budoucí význam nákladů při jejich výrobě. [5, 9]

Oportunitní náklady (náklady obětované příležitosti) - v manažerském rozhodování nejznámější kategorií nákladů. Tyto náklady jsou speciální druhem nákladů, které vychází z odlišného pojetí nákladů ve finančním a manažerském účetnictví. Představují hodnotu ušlého zisku z alternativy, jejíž přijmutí bylo akceptováním zvolené alternativy zabráněno. V podstatě se jedná o ušlý zisk z rozhodnutí, které společnost nepřijala. V účetnictví tyto náklady nejsou zaznamenány v přesné výši, a tudíž mají charakter implicitních nákladů. Kvantifikace oportunitních nákladů vychází z předpokladu, že konkrétní vynaložení prostředků za účelem jejich dalšího zhodnocení v jedné podnikatelské aktivitě zabraňuje jejich využití jiným, alternativním způsobem. V neposlední řadě jsou oportunitní náklady označovány jako „ušlé“ výnosy, o které se společnost ochuzuje tím, že nerealizuje jinou alternativu dalšího rozvoje. [9]

Kalkulační druhy nákladů - zvláštní druh oportunitních nákladů, jejichž kvantifikace se používá při tvorbě kalkulací nákladů. Jedná se o položky vlastní manažerskému účetnictví. Tyto náklady jsou nad rámec finančního účetnictví, kalkulují se při vyhodnocování ekonomické racionality aktuálně uskutečňovaných aktivit. Jedná se o položky, kterou jsou v manažerském účetnictví zachyceny v jiné výši než ve finančním účetnictví nebo nejsou ve finančním účetnictví zaznamenány vůbec.

Mezi základní kalkulační druhy se řadí:

- Kalkulační odpisy - odpovídají skutečnému hodnotovému opotřebení a skutečnému snižování hodnoty dlouhodobého majetku, a to podle podmínek platných v době uskutečňování daných aktivit;
- Kalkulační úroky - oceňuje se jimi kapitál jako výrobní faktor. Zahrnutím kalkulačních úroků do nákladů se přiblížíme skutečným podmínkám využití výrobních činitelů, bez ohledu na jejich financování. Kalkulační úroky by se měly brát v úvahu, když ekonomická činnost váže majetek s významnou hodnotou;
- Kalkulační rizikové přírázky - představují pravděpodobné náklady z rizik, které přísluší dané aktivitě. Vypočítávají se s pomocí statistických metod na základě zkušeností. Rozlišují se na všeobecné podnikatelské riziko a speciální (individuální) rizika;
- Kalkulační podnikatelská mzda - v manažerském účetnictví představuje zahrnutí odpovídající odměny podnikatelů do nákladů;
- Kalkulační nájemné - jestliže podnikatel provozuje činnost v prostorách, které má ve svém vlastnictví, nevznikají pak žádné účetní náklady za nájemné. Prostřednictvím kalkulačního nájemného pak lze do nákladů zakomponovat nájemné, které je srovnatelné s místně obvyklými cenami. [9]

Zásadní roli při členění nákladů hraje také jejich časová odlišnost. Náklad se z pohledu manažerského účetnictví projeví již v momentě vynaložení ekonomického zdroje. Takové vynaložení ovšem většinou nevede k celkovému úbytku majetku, ale jen ke změně v jeho struktuře (nákup materiálu či zboží). Ve smyslu finančního účetnictví se nákladem stane v okamžiku, kdy tento zdroj spotřebuje svou „užitečnost“ (např. zdroj se stane součástí výrobku, který již byl prodán odběrateli).

Náklady produktu - náklady, jejichž vynaložení je formulováno jako zvýšení budoucího ekonomického prospěchu vytvářeného aktiva. Náklady produktu jsou aktivovány v ocenění tohoto aktiva a až do okamžiku prodeje (respektive vyčerpání jeho užitečnosti) se v rozvaze vykazují jako část aktiv.

Náklady období - náklady, jejichž vynaložení je možno chápat jako „vyčerpání“ ekonomického zdroje (neboli užitku, který tento zdroj v sobě obsahoval) a které se pak projeví v hodnoceném období úbytkem aktiv nebo přírůstkem podnikových dluhů, společně se snížením zisku běžného období. [9]

2.5.6 Členění nákladů ve vztahu k přidané hodnotě

Ve vztahu k přidané hodnotě se rozlišuje, zda náklady snižují nebo zvyšují hodnotu výkonů ze strany zákazníka nebo jsou kvůli ní neutrální.

Náklady přidávající hodnotu - jedná se o náklady, které se přirozeně promítnou v hodnotě výkonu pro zákazníka. K takovým nákladům patří náklady, které jsou zákazníkovi bezprostředně jasné (vývoj, použité materiály, příprava výroby, distribuce), a náklady, které budí důvěru a tvoří dobrou zkušenost. [10]

Náklady nepřidávající hodnotu - z hlediska hodnoty výkonu jsou neutrální a je důležité rozlišovat, jestli se jedná o náklady vyhnutelné či nevyhnutelné.

Náklady snižující hodnotu - jde o náklady, které naopak snižují hodnotu produktu v zákaznickových očích.

Náklady přidávající hodnotu lze dále analyzovat podle toho, v jakém časovém období hodnotu přidávají, jestli v období vynaložení (např. spotřeba materiálu) nebo až v období které následuje (marketing či vývoj). Dále lze rozlišit, zda se jedná o náklad, který přináší přidanou hodnotu jednorázově, krátkodobě či dlouhodobě. [10]

2.6 Členění výnosů

Výnosy se dělí na externí (odbytové) výnosy jako hodnotový ekvivalent prodaných výkonů a interní (vnitropodnikové) výnosy, které se vztahují k výkonům provedeným v příslušných vnitropodnikových útvech. I když jsou externí a interní výnosy obsahově odlišné, pro oba druhy výnosů je charakteristický vztah k produktům podnikové činnosti. [3] Pro členění **externích výnosů** ve středisku prodej je základem členění syntetických účtů v 6 účtové třídě. V této třídě se poté dělí do skupin:

- výnosy za vlastní výrobky, služby a zboží (je možno výnosy členit podle druhů výrobků či podle skupin odběratelů),
- jiné provozní výnosy (tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, přijaté dary),
- finanční výnosy (tržby z prodeje cenných papírů a podílů, přijaté dary, úroky).

Interní výnosy jsou výnosy vnitropodnikových útvarů (středisek) a zobrazují tedy specifikum manažerského účetnictví. Sledují se:

- ve výrobních střediscích (převod režie, převod nákladů řídicích útvarů výroby),
- ve správních střediscích (převod správní režie, převod nákladů sankční povahy),
- v obslužných střediscích dodávajících vnitropodnikové výkony ostatním střediskům (výkony dopravní, údržbářské a opravářské nebo energetické). [3]

2.7 Rozpočetnictví

Samotný termín rozpočet lze chápat jako kvantitativní (číselné), v peněžních jednotkách vyjádřené údaje o očekávané (plánované) realitě. Rozpočetnictví je v podstatě zaměřeno na budoucnost a ve své soustavě rozpočtů modeluje budoucí průběh transformačního procesu podniku. Základní úkoly rozpočtů v řízení společnosti lze charakterizovat takto:

- zefektivnit řídicí proces,
- poskytnout podklad pro průběžnou kontrolu,
- koordinovat podnikové činnosti,
- motivovat k dosažení cílů podniku. [3]

Obsah rozpočetnictví

V souladu se zaměřením rozpočetnictví jednak na podnik jako celek, tak i na jeho vnitřní dimenzi, obsahuje systém rozpočetnictví celopodnikové a střediskové rozpočty. [3]

Celopodnikové rozpočty - rozpočty, které jsou sestavované za podnik jako celek a tudíž stanoví úkoly podniku jako celku. Mezi tyto rozpočty patří hlavně tři nejdůležitější součásti hlavního podnikového rozpočtu - rozvaha, rozpočetní výsledovka a rozpočet peněžních toků.

Střediskové rozpočty - rozpočty se omezují na stanovení úkolů pro jednotlivé středisko a na kontrolu dosažení tohoto úkolu. [3]

Dle rozpočtových veličin je možno v rámci celé množiny podnikových rozpočtů rozlišit tři podmnožiny.

Rozpočty nákladů a výnosů - představují objem penězi vyjádřené spotřeby ekonomických zdrojů v určeném středisku či podniku za stanovené rozpočetní období (neboli penězi vyjádřeny objem vytvořených výkonů za stanovené rozpočetní období).

Rozpočty stavů (stavových veličin) - rozpočty, v nichž se vykazuje předpokládaný stav jednotlivých položek majetku a závazků ke stanovenému okamžiku. [3]

Rozpočty příjmů a výdajů (peněžních toků) - mají společnou vlastnost s rozpočty nákladů a výnosů a to, že také obsahují data o plánovaném toku za rozpočetní období. Rozdílem však je, že své data zobrazují na tzv. peněžní bázi a ne na aktuální. [3]

Obsah rozpočtů dále charakterizuje strategická a operativní oblast řízení. Velmi úzce s tím souvisí délka rozpočetního období, na které se rozpočet sestavuje.

Strategické rozpočty - obsahují peněžní kvantifikaci dopadů strategických návrhů podniku (tzn. kroků, kterými společnost hodlá dosáhnout svých strategických cílů).

Operativní (krátkodobé) rozpočty - těmto rozpočtům je věnována téměř největší pozornost. Operativní rozpočty navazují na rozpočty strategické. Ve strategických rozpočtech našly svůj

odraz strategické cíle a priority podniku. V operativních rozpočtech se zpravidla dopodrobna rozebírají a konkretizují data prvního roku strategického rozpočtu. [3]

Forma rozpočtů

V souvislosti s operativními rozpočty režijních nákladů středisek se objevují dvě hlavní formy rozpočtů, které zohledňují nebo nezohledňují závislost nákladů střediska na úrovni jeho aktivity. Jestliže má být rozpočtováný úkol pro středisko motivující, tak musí umožňovat úpravu rozpočtu podle skutečného objemu aktivity střediska. Za formální znak lze považovat podrobnost rozpočtu tzn., s jakou v něm jsou vyjádřeny jednotlivé položky. [3]

Pevný rozpočet - využívá se v případě režijních nákladů, které jsou nezávislé na objemu výkonu střediska. Rozpočet tak představuje střediskem absolutní nepřekročitelnou částku, která určuje hranici jeho režijních fixních nákladů. Nejčastěji se tento typ rozpočtu používá u správních středisek, které se soustřeďují na úsek podnikového ředitelství (právní odbor, technická příprava výroby, ekonomický odbor apod.).

Pružný (variantní, flexibilní) rozpočet - bere ohled na závislost vývoje režijních nákladů na objem výkonů střediska tak, že ve svých jednotlivých položkách odděluje fixní náklady od variabilních vůči objemu výkonů střediska. Zcela však závisí na podniku, jak přistoupí k volbě vhodné veličiny, ve které se bude měřit objem výkonů daného střediska. Konečný rozpočet pak kvantifikuje odděleně část nákladů nezávislých na vybrané veličině výkonu a část nákladů variabilních. [3]

Klouzavý rozpočet - specifickou formou rozpočtu. Charakter klouzavého rozpočtu zpravidla mívají strategické rozpočty. Například rozpočet na léta 2013 - 2015 se po uběhnutí roku 2013 sestaví na další tři roky 2014 - 2016 a popsáním klouzavým způsobem se pak sestavují strategické rozpočty i v následujících letech. Podobným způsobem se někdy uplatňuje i u operativních rozpočtů, kdy se rozpočet sestaví na čtyři čtvrtletí a poté vždy po uplynutí daného čtvrtletí se aktualizují tři zbývající již předtím rozpočtovaná čtvrtletí a doplní se rozpočet sestavený pro nové následující čtvrté čtvrtletí. [3]

Organizace rozpočetnictví

Obecné principy jakéhokoliv řízení lze při nejvyšším stupni abstrakce rozlišit do dvou hlavních oblastí.

Metody vytýčení cíle (neboli výsledku) a k němu vedoucích cest. Tyto činnosti se odehrávají před započetím řízeného procesu, a proto se v souvislosti s informační podporou řízení této oblasti literatura zmiňuje o předběžné informaci. [3]

Kontrola realizace výsledků. Tato kontrola se uskutečňuje v průběhu procesu a po ukončení řízeného procesu. Jejím úkolem je sledovat v jaké míře ve skutečnosti dochází k naplňování předem daných výsledků. Ve spojení s informačním zabezpečením kontroly se využívá termín výsledná informace (nebo také informace o skutečnosti). [3]

2.8 Kalkulace

V současné době je kalkulace nákladů brána za nejstarší a samozřejmě také za nejčastěji využívaný nástroj hodnotového řízení. Jedna ze základních potřeb manažerů je správně identifikovat náklady, které jsou spojeny s výkonem podnikových aktivit. Kalkulaci je možno definovat jako propočet nákladů, zisku, marže, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na statek, službu, operaci, činnosti nebo jiným způsobem naturálně vyjádřenou jednotku výkonu podniku, tzn. kalkulační jednici nebo nákladový objekt. Nákladová kalkulace je hlavním kalkulačním nástrojem pro výpočet marže, ceny nebo zisku. Každá z veličin je založena na kvantifikaci. [9]

Problémem nákladových kalkulací je klasifikace nákladů na přímé a nepřímé. Existence nepřímých nákladů a problémy spojené také s jejich alokací podmnily další rozvoj jednotlivých kalkulačních metod a kalkulačních principů. Spektrum nákladových metod by se znatelně snížilo, kdyby všechny náklady měly přímý charakter. Hlavní problém, který komplikuje sestavování kalkulací je existence stále rostoucího podílu režijních nákladů, u kterých je přiřazení výkonu velmi problematické. Samotná kalkulační metoda, která se využívá pro kvantifikaci nákladů na výkon, tedy vychází z toho, jaký je zvolen způsob nákladové alokace pro přiřazení nepřímých nákladů. Dílčí typy kalkulačních metod se obvykle odlišují tím, jaký způsob alokace režijních nákladů používají.

Volba kalkulační metody by v praxi měla vždy vycházet z charakteru podniku a způsobu praktického využití zvolené kalkulace. Pro odlišné účely a pro odlišné typy podniků jsou vhodné odlišné metody kalkulací. Nikdy nelze obecně říci, že by jednodušší metody byly méně přesné a tedy méně vhodné, nebo naopak sofistikované a detailní by byly přesnější, tím pádem vhodnější a využitelnější. U volby nákladové kalkulace je nutné brát v úvahu strukturu uskutečňovaných výkonů a také to, jak se od sebe navzájem odlišují. Za určitých podmínek totiž nemusí být detailnější kalkulace účelnější. [9]

Nákladová alokace

Přiřazování nákladů objektu alokace (výkonu) je jedním z hlavních problémů, které se v rámci nákladových kalkulací řeší. Přiřazování nákladů objektu alokace se označuje jako

nákladová kalkulace. Pro vyjádření obecné podstaty výkonu se velice často využívá termín předmět kalkulace nebo také nákladový objekt. [9]

Nákladová alokace je součástí obecného přiřazování nákladů nákladovému výkonu či objektu. Účelem přiřazování nákladů je stanovení objemu nákladů přiřazených nákladovému výkonu či objektu. V průběhu tohoto procesu jsou náklady, které se evidují v účetnictví jako účetní položky, přiřazovány konkrétním statkům, zákazníkům nebo jiným druhům nákladových objektů.

Náklady, které jsou objektu přiřazovány, se ohodnocují podle kalkulačního členění. Přímé náklady je možno přiřadit přímo, protože mezi nákladovou položkou a objektem alokace (výrobkem) existuje přímá vazba (např. přímý materiál). Pro přiřazení použijeme jednoduché přímé přiřazení. Opačná situace nastává u nepřímých nákladů, které nelze objektu přímo přiřadit, protože jsou vynakládány společně pro více nákladových objektů. Pokud chce podnik přiřadit nákladovému objektu tento typ nákladů, musí využít přepočtení (nějaký zprostředkující mechanismus), který podniku pomůže vyjádřit podíl nákladového objektu na spotřebu určitého nákladu. Pro tento typ přiřazení se využívá pojem nákladová alokace. [9]

Lze říci, že nákladová alokace je procesem přiřazování nákladů v momentě, kdy neexistuje přímý vztah mezi nákladem a objektem. U nákladové alokace se využívá určitá zprostředkující veličina, s jejíž pomocí se přiřazují nepřímé náklady objektu alokace. Tato veličina bývá označována jako rozvrhová základna, která se využívá u tradičních nákladových systémů. U moderních procesních nákladových systémů vychází použitá veličina z daleko volněji definovaných vztahů a je označována termínem vztahová veličina.

Rozvrhová základna má být ve vztahu příčinné souvislosti s rozvrhovými náklady a s objekty kalkulace. Samotná volba správné rozvrhové základny je pro podnik klíčová, protože je na ní závislá přesnost, s jakou je kalkulace schopna vyčíslit náklady, které souvisejí s kalkulovaným výkonem. V kalkulacích je volba přesné rozvrhové základny komplikovaná. U nákladů, které jsou sdruženy v rámci výrobní nebo zásobovací režie, lze prakticky přesně definovat příčinu vzniku nákladů, a tak zvolit odpovídající rozvrhovou základnu. Naopak u nákladů, které jsou sdruženy v rámci správní nebo odbytové režie, mnohdy nelze určit odpovídající rozvrhovou základnu, která by mohla být ve skutečnosti použitelná a která by umožnila přesné přiřazení nákladů výkonu. Mezi tradiční rozvrhové základny se řadí hlavně přímé mzdy. Dále však existují rozvrhové základny pro rozvrhování materiálové, výrobní, odbytové a správní režie. [9]

Objekty nákladové alokace

Tradičně jsou objekty alokace označovány termínem předmět kalkulace. Předmětem kalkulace mohou být všechny druhy dílčích i finálních výkonů, které jsou vykonávány v podniku. Nejběžnějším předmětem kalkulace je vyrobený statek. Alternativní systémy řízení nákladů využívají pojem nákladový objekt. Nákladovým objektem je výkon nebo aktivita, pro kterou je vyžadováno oddělené sledování nákladů. Mezi nákladové objekty lze mimo statků zařadit i projekty, distribuční kanály, trhy nebo činnosti střediska. Lze tedy říci, že pokud chceme znát náklady na „něco“, pak je to „něco“ nákladový objekt. [9]

Kalkulační systém

Jednotlivé formy a typy kalkulací se odlišují pouze tím, jaký postup výpočtu nákladů na jednotku výkonu byl použit. Stejně tak významným faktorem rozhodování o zvolené kalkulaci je účel, jemuž kalkulace bude sloužit. V praxi mohou mít podniky odlišné nároky na kalkulaci, a proto je možné rozlišit celou řadu kalkulací, jež jsou sestavovány pro odlišné účely, i když jsou sestaveny na stejné kalkulační metodě. Jednotlivé kalkulace pak tvoří kalkulační systém podniku. [5]

Kalkulace ceny a kalkulace nákladů

Kalkulace nákladů je výpočetní postup, jehož cílem je kvantifikace nákladů na zvolený výkon. V běžném životě se vedle kalkulace nákladů využívá také kalkulace ceny. Kalkulace ceny nesměřuje k výpočtu objemů nákladů, které připadají na kalkulační jednici, ale v rámci kalkulace je stanovována přímo prodejní cena statku, bez kalkulace celkových nákladů statku. Kalkulace ceny se velice často uplatňuje v podnicích, kde je výpočet úplných nákladů produktu neúčelný nebo komplikovaný. Příkladem může být obchodní organizace, která působí v maloobchodu. Podnik nakupuje zboží a poté jej s určitou přírážkou prodá konečnému spotřebiteli. Nákupní cena zboží je přímý náklad (jednicový náklad). K nákupní ceně je přičtena marže (nejčastěji procentem). Součet nákupní ceny a marže zboží je prodejní cena statku. Tento postup výpočtu prodejní ceny statku je výhodný svou jednoduchostí, avšak pro mnohé organizace velmi rizikový, protože nejsou jasné náklady statku, což brání ve výpočtu čistého zisku připadajícího na jednotku, dále pak režijní náklady organizace jsou rozpuštěny v ziskové marži. Většina progresivnějších organizací již obvykle provádí plnohodnotné kalkulace. [9]

Předběžné a výsledné kalkulace

Nákladové kalkulace lze rozdělit do několika variant podle toho, v jaké fázi transformačního procesu se sestavují a k jakému slouží účelu. Obecně však rozlišujeme dvě základní situace, v nichž se nákladová kalkulace sestavuje. [9]

Předběžné kalkulace jsou sestavovány před zahájením transformačního procesu na výkon nebo v jeho průběhu. Pro cenová vyjednávání pak tyto informace slouží jako velmi důležitý podklad. Kalkulace jsou charakteristické tím, že v čase jejich sestavování ještě nemáme k dispozici informace o tom, jaký objem vstupů spotřebovala určitá služba nebo statek. [9]

Výsledné kalkulace se sestavují při dokončení a prodeji výkonu, tzn. ve chvíli, kdy má organizace k dispozici skutečné hodnoty objemu spotřebovaných vstupů, a při sestavování kalkulace se může opírat v podstatě o věrohodná data. Slouží hlavně ke zpětnému hodnocení hospodárnosti, tzn. k posouzení, zda skutečná výše spotřebovaných vstupů odpovídá jejímu odhadu, který byl uskutečněn před začátkem transformačního procesu.

V praxi se předběžné kalkulace rozlišují dále na několik variant. První variantou je propočtová kalkulace, které slouží k rámcovému odhadu budoucích nákladů (např. u nových výrobků nebo pro zpracování cenových nabídek). Dále je vymezena plánovaná kalkulace, která je značně detailnější, vychází z relativně přesného odhadu spotřeby vstupů a slouží hlavně přesné plánování operací (výroby). Zvláštní kategorií kalkulací je operativní kalkulace, která se sestavuje v průběhu stanovené série výrobků, zejména z důvodu dokazování reflektujících změn ve výši přímých nákladů, které byly způsobeny odlišnými faktory (např. změna nastavení strojů, změna postupu). [9]

Struktura nákladů v rámci kalkulace

V klasickém pojetí poskytují nákladové kalkulace informace o výši celkových nákladů na stanovený nákladový objekt. Každá kalkulace nákladů by měla obsahovat nejen informace o souhrnných nákladech přiřazených kalkulační jednotce, ale i o složení a struktuře těchto nákladů. Čím detailněji bude v kalkulaci zobrazena struktura nákladů, tím lépe bude kalkulace srozumitelná a využitelná pro účely manažerského rozhodování. Strukturovanou kalkulací označujeme kalkulaci, která zahrnuje detailní rozklad všech nákladů, z nichž se skládá. Každá organizace má jinou strukturu nákladů a jiné preference na jejich evidenci, klasifikaci a způsoby alokace. [9]

Kalkulační vzorec

Struktura nákladů je vyjádřena v každé organizaci jednotlivě v kalkulačním vzorci. Tento vzorec představuje soupis jednotlivých skupin nákladů v rámci kalkulace, který má být

doplňen o způsob kvantifikace skupin nákladů ve vztahu kalkulovanému výkonu. I přesto, že je kalkulační vzorec v každém podniku jiný, tak se při sestavování vychází z typového kalkulačního vzorce (viz Tab. 2.2). [9]

Tab. 2.2 Typový kalkulační vzorec

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímý materiál
4. Výrobní (provozní) režie
Vlastní náklady výroby
5. Správní režie
Vlastní náklady výkonu
6. Odbytová režie
Úplné vlastní náklady výkonu
7. Zisk (ztráta)
Cena výkonu

Zdroj: [9] - vlastní zpracování

Klíčovým prvkem typového kalkulačního vzorce je klasifikace nepřímých nákladů do tří skupin. Jako první se k přímým nákladům přičítá výrobní režie, která obvykle sdružuje režijní náklady spojené se samotnou výrobou. V následující fázi se k nákladům výkonu přičítá správní režie, která sdružuje převážně fixní náklady na obsluhu a řízení podniku. V poslední fázi se přičte odbytová režie (např. náklady na prodej, expedici, reklamu a další činnosti) a následně zisková přírážka. Typový kalkulační vzorec definuje označení pro dílčí fáze alokace nákladů v kalkulaci - vlastní náklady výroby, vlastní náklady výkonu a hlavně úplné vlastní náklady, které se zapsalo jako označení plně alokovaných nákladů výkonu i mimo typový kalkulační vzorec. [9]

Podniky do kalkulačního vzorce zařazují také slevy (sezónní či množstevní) i dočasné cenové zvýhodnění, což v současnosti může velmi ovlivnit výslednou cenu výkonu. Podniky si v dnešní době zakládají na pevných vazbách mezi odběrateli a dodavateli (samozřejmě nejenom na těchto vazbách), a proto je sleva či jiné zvýhodnění (např. při koupi určitého statku jiný statek zdarma) častým jevem.

Klasifikace metod kalkulací nákladů

V minulosti byla definována celá řada metod nákladových kalkulací a různé způsoby jejich klasifikace, které se navzájem lišily nejenom způsobem přepočtu nepřímých nákladů na kalkulační jednici, ale zároveň způsobem jejich praktického využití.

Absorpční kalkulace - jinak řečeno kalkulace úplných nákladů. Jedná se o náklady, které v sobě zahrnují kompletní náklady podniku nebo organizační jednotky. Absorpční kalkulace je absolutně klíčová při dlouhodobých analýzách nákladů výkonu.

Neabsorpční kalkulace - označována také jako kalkulace neúplných nákladů. Tyto náklady kalkulují jen část podnikových nákladů (variabilní náklady) a ostatní náklady (fixní náklady) na výkon se již nerozpočítávají. [9]

Kalkulace v zakázkové výrobě - jsou využity v situacích, kdy se v určitém období produkuje množství různorodých produktů. Statky jsou produkovány na základě objednávky od zákazníka a statky pro jednotlivé zákazníky se od sebe navzájem liší. Kalkulace v zakázkové výrobě se se dále využívají v situacích, kdy podnik produkuje větší množství různorodých výrobků.

Kalkulace v hromadné výrobě - využívá se v podnicích, které produkují vysoký počet identických statků v dlouhých časových intervalech. Například výroba pečiva, výroba nealkoholických nápojů nebo výroba papíru. Tyto kalkulace akumulují náklady na určitých operacích nebo úsecích v delších časových obdobích (měsíce, čtvrtletí nebo rok) a následně tyto náklady dělí počtem jednotek, které byly v rámci tohoto časového období uskutečňovány. [9]

3 Specifika vnitropodnikového účetnictví

Odlišné požadavky uživatelů účetních informací vnitropodnikového a finančního účetnictví si žádají rozdílné pojetí a členění základních hodnotových kategorií - aktiv, závazků, nákladů a výnosů. Požadavky uživatelů mají vliv na konkrétní obsah informací (jaká je jejich vypovídací schopnost, čeho se týkají, jaký je stupeň jejich přesnosti, proč jsou členěny), formu informací (množství a srozumitelnost informací, užitečnost z hlediska využití při řešení jednotlivých rozhodovacích úloh) a časovou orientaci a dostupnost informací (kdy a proč se mění, kdy jsou zjišťovány, jaký čas je nezbytný pro jejich aktualizaci). [4]

Podrobnější členění účetních informací ve vnitropodnikovém účetnictví přímo navazuje na systematické členění činnosti podniku podle útvarů, procesů a výkonů. Jednotlivá členění informací ve vnitropodnikovém účetnictví podle jednotlivých útvarů vychází téměř vždy z uspořádání útvarů v organizační struktuře podniku. Organizační struktura je sestavena na základě charakteru činnosti, hierarchickém stupni řízení podniku a územním rozmístění. U členění útvarů ve vnitropodnikovém účetnictví se klade důraz nejen na charakter činnosti útvarů (nákup, prodej, logistika, výroba atd.), ale také na rozsah jejich odpovědnosti za vývoj konkrétních hodnotových veličin (ovlivnitelnost aktiv, závazků, nákladů a výnosů) a další požadavky na hodnotové řízení, hlavně na členění nákladů, výnosů a dalších hodnotových veličin. Měření přínosu z prodeje konkrétních výkonů ve vnitropodnikovém účetnictví se řadí mezi nejdůležitější syntetické informace celého vnitřně uspořádaného systému pro rozhodování vrcholového vedení daného podniku. Sestavení optimálního objemu a sortimentu prodaných výkonů je jedním z klíčových aspektů k úspěšnému boji proti konkurenci, která v dnešní době roste ze dne na den. [4]

Vnitropodnikové účetnictví je možné zpracovávat dvěma metodickými cestami, respektive jejich kombinací, a to pomocí:

- **jednookruhové soustavy účetnictví**, která plní požadavky managementu podniku a také případné požadavky externích uživatelů analytickým členěním syntetických účtů finančního účetnictví (hlavně účtů nákladů, výnosů a zásob vytvořených vlastní činností podniku),
- **dvouokruhové soustavy účetnictví**, která se zabývá požadavky obou skupin uživatelů v relativně samostatném okruhu, tzn. ve finančním účetnictví (požadavky externích uživatelů) a ve vnitropodnikovém účetnictví (požadavky managementu podniku). [3]

3.1 Jednookruhová soustava účetních informací

„V jednookruhové soustavě účetních informací se rozdílné informační požadavky jednotlivých skupin uživatelů řeší v rámci analytické evidence. Existuje jeden účetní okruh, ve kterém se zaznamenávají veškeré transakce a který umožňuje získávat výstupy (informace) dle požadavků uživatelů. Základním předpokladem fungování jednookruhové soustavy je vytvoření systematické analytické evidence, jednak z hlediska věcné náplně účtů, jednak z hlediska jednotlivých útvarů a výkonů“, jak tvrdí Kolektiv autorů (2015, s. 124,125).

V jednookruhové soustavě se výsledek hospodaření zjišťuje poměrně složitějším způsobem, než je tomu v dvouokruhové soustavě. Součástí číselné identifikace účtů je i rozlišení, jestli příslušný účet vstupuje do výsledku hospodaření vnitropodnikového i finančního účetnictví nebo jestli bude zahrnut do jeho výpočtu jen v jednom z okruhů. [4]

Vedle účtů, které jsou v jednookruhové soustavě vymezeny jako analytické účty k danému syntetickému účtu finančního účetnictví, se doplňují ještě další účty, které ve finančním účetnictví nejsou pro vyobrazení hospodářských transakcí daného podniku jako celku používány. Hlavně se jedná o účty pro zobrazení vnitropodnikových kooperačních vztahů mezi útvary, tzv. interních výnosů a interních nákladů. Tyto účty mají vliv při zjišťování vnitropodnikových výsledků hospodaření středisek, avšak nemají dopad na úroveň výsledku hospodaření podniku jako celku, při jeho propočtu se navzájem eliminují. Vedení v jednookruhové soustavě účetních informací je vyobrazeno pomocí Schéma 3.1. [4]

Schéma 3.1 Jednookruhová soustava účetních informací



Zdroj: [4] - vlastní zpracování

3.2 Dvouokruhová soustava účetních informací

Historicky je věnována největší pozornost vlastnímu obsahu a vypovídací schopnosti účetních informací, kde účetnictví respektuje odlišné požadavky uživatelů. Hlavně v anglosaské oblasti se tak zcela přirozeně vyvinuly oddělené okruhy informací vnitropodnikového a finančního účetnictví. Soustava informací vnitropodnikového účetnictví je brána jako důvěrná a tajná. Využívá různá kritéria hodnocení činnosti podniku s různou

zírou podrobnosti a s ríznou časovou orientací umožňující zjistit dosaženou výkonnost a také jí případně změnit a ovlivnit. Formální otázky propojení či odlišení obou účetních informací (finančního a vnitropodnikového účetnictví) se neřeší. [4]

Naopak v České republice bylo a je finanční účetnictví předmětem detailní legislativní úpravy. Pro finanční účetnictví byla charakteristická konkrétní formální úprava vedení účetnictví (tzn. jednotné postupy účtování, jednotná účtová osnova). Z toho tak plyne i poměrně těsné formální propojení okruhů nákladového a finančního účetnictví (např. pomocí spojovacích účtů a účtů rozdílů).

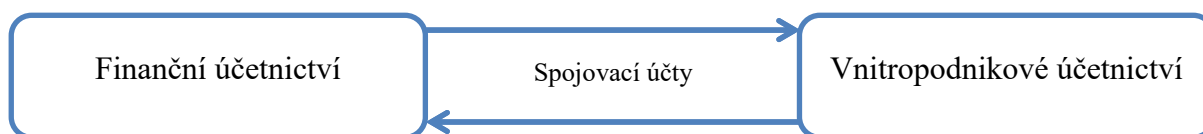
Odlišnost míry regulace formální úpravy vztahu vnitropodnikového a finančního účetnictví velice ovlivňuje samotné jádro jejich vztahu a vyváženost jejich postavení. Anglosaská oblast za základní systém účetních informací pokládá vnitropodnikové účetnictví. Naproti tomu v kontinentální Evropě za hlavní systém účetních informací považují finanční účetnictví, které je „posvěcené“ zákonem a účetní legislativou. Najít tedy vhodné individuální řešení pro účetní zobrazení podnikatelského života (např. vnitropodnikové vztahy a průřez dle útvarů) pouhou úpravou finančního účetnictví, není častokrát vůbec možné. [4]

Spojovací účty se používají k zaznamenání účetních informací ve stejné výši, jako jsou evidovány ve finančním účetnictví. Nejvíce se využívají spojovací účty k nákladům, výnosům z prodeje nebo časovému rozlišení. Hlavní funkcí je kontrola správnosti převzetí nebo předání účetních dat mezi oběma systémy účetních informací a dodržení metodických prvků účetnictví (souvztažnosti, podvojnosti). [2]

Účty rozdílů mezi vnitropodnikovým a finančním účetnictvím jsou prostředkem eliminací rozdílného zobrazení účetních informací, slouží pro zajištění přesvědčivé vazby rozdílů plynoucích z rozdílného zachycení jakékoliv hospodářské transakce ve vnitropodnikovém a finančním účetnictví. Účty rozdílů často používá vrcholové vedení jako doplňkový zdroj informací při analýze hospodářského výsledku (případně jiných ukazatelů), protože díky nim lze zjistit celkové skryté rezervy nebo vykazování složek fiktivního zisku (např. podhodnocení stálých aktiv zjištěné prostřednictvím kalkulačních odpisů vycházejících z reálné ceny aktiv). Je vhodné označit účty rozdílů např. volbou posledního čísla či znaku účtu, aby informace o těchto rozdílech nebyly poskytovány střediskům. [2]

Vedení ve dvouokruhové účetní soustavě je vyobrazeno pomocí Schéma 3.2.

Schéma 3.2 Dvouokruhová soustava účetních informací



Zdroj: [4] - vlastní zpracování

Porovnání jednookruhové a dvouokruhové soustavy účetních informací

Při použití prvků jednotlivých koncepčních přístupů (dvouokruhové a jednookruhové soustavy) ve tvorbě informačního systému je potřeba zvážit také tyto faktory:

- úroveň obsahové rozdílnosti obou systémů účetních informací,
- optimalizace nákladů během zpracování prvotních dokladů.

V případě, že se požadavky externích a interních uživatelů účetních informací podstatně liší (např. z hlediska rozdílného vymezení nebo ocenění aktiv a závazků), je přijatelnější vytvořit pro vyobrazení podnikatelského procesu dva okruhy účetních informací. Naopak v situaci, kdy je očividné, že požadavky vnitropodnikového účetnictví je eventuálně možné zajistit prostým podrobnějším sledováním informací za podnik jako celek, vystačí si podnik s jedním okruhem účetních informací. Avšak vždy je nutné zvážit, jak těžké je v takovém případě oddělit informace pro obě skupiny uživatelů. [4]

Kombinace dvouokruhové a jednookruhové organizace

V současnosti je charakteristická snaha jednookruhovou a dvouokruhovou organizaci účelně kombinovat. Zobecnění nedostatků a předností obou forem je možno pak použít i pro doporučení, jak oba přístupy kombinovat:

- Za situace, že se při analýze požadavků interních a externích uživatelů zjistí, že jsou do jisté míry různorodé a že je není možné zajistit bezzbytkovým rozkladem syntetických účtů na účty analytické, a tedy, že oba přístupy vycházejí z rozdílného vymezení pro ocenění aktiv a pasiv, je vhodnější pro vyobrazení skutečnosti v této oblasti zřídit dva okruhy účtů; [5]
- Naproti tomu v situaci, kdy z analýzy vyplyne, že požadavky externích uživatelů finančního účetnictví v jiných oblastech podnikatelského procesu je možno zajistit pouhou součtovou agregací detailnějších informací nákladového účetnictví, bude informační vztah obou subsystémů v těchto částech výhodnější realizovat formou analytické evidence. [5]

3.3 Orientace vnitropodnikového účetnictví

O organizaci vnitropodnikového účetnictví si rozhoduje sám podnik. Rozumí se tím i stanovení orientace vnitropodnikového účetnictví. Účetnictví může být orientováno na jednu ze dvou linií řízení nákladů:

- **linii odpovědnostní** (útvarovou), kde se jedná o zjištění, ve kterém odpovědnostním vnitropodnikovém středisku (útvary) náklad vznikl,
- **linii výkonovou**, kde se jedná o zjištění vztahu nákladů k jednotlivým výkonům (výrobkům, službám a pracím).

Rozlišování těchto dvou přístupů má převážně metodickou a teoretickou povahu. Podniky se k aplikaci obou přístupů staví spíše pragmaticky. Protože vnitropodnikové účetnictví je schopno sledovat více úkolů najednou, je pak možné v podnicích v konkrétní organizaci vnitropodnikové účetnictví najít zpravidla jak oblasti s orientací odpovědností (útvarovou), tak i oblasti s orientací výkonovou. [3]

3.3.1 Odpovědnostně orientované účetnictví

Důvodem rozvoje odpovědnostního řízení byly hlavně rostoucí požadavky na výkonnost podniku, které vyvolaly požadavek na důkladnější předběžnou přípravu podnikatelského procesu a koordinaci jednotlivých činností ve stále komplikovanějších vnitřních strukturách podniku. Základním cílem odpovědnostního řízení je dosažení takového dlouhodobého stavu, kdy jednání každého střediska (útvary) a pracovníka podniku (tzn. od zaměstnance, který vykonává rutinní operace až po člena vrcholového managementu podniku) přispívá k dosažení strategických cílů podniku jako celku. [4]

Aby bylo možné optimálně využít schopnosti, příležitosti a možnosti každého útvaru (popřípadě pracovníka) pro dosažení podnikových cílů, je nutné vymezit, které oblasti podnikatelského procesu může ovlivnit svou činností. Každý útvar (případně odpovědný pracovník), samozřejmě podle toho, jaké má postavení v podniku, může ovlivnit různě rozsáhlé a významné oblasti činnosti podniku, které plynou z rozsahu jemu svěřené pravomoci a dané odpovědnosti. Dále je nezbytné provést transformaci cílů podniku na dílčí úkoly, které jsou vymezitelné a stanovitelné pro jednotlivé útvary a odpovědné pracovníky podniku. Útvary, pracovníci, případně jejich skupiny, které nesou hlavní odpovědnost za dosažení ekonomických výsledků vyplývajících z daných úkolů, jsou zpravidla označovány jako odpovědnostní střediska. Pro jednotlivé úkoly je třeba najít vhodná měřitelná kritéria a určit žádoucí hodnoty, kterých by stanovená odpovědnostní střediska měla docílit. Ve vztahu na daný úkol a podle skutečného průběhu činnosti je nutné vyjádřit přínos útvarů

(pracovníků) k výkonnosti podniku a propojit toto hodnocení s vyhovující formou zainteresovanosti, resp. odměny. [4]

Odpovědnostní řízení vyžaduje pro úspěšné využití dostatečnou úroveň informačního zabezpečení. O naplnění informační podpory odpovědnostního řízení v oblasti hodnotových informací se stará tzv. odpovědnostní účetnictví. Jeho hlavním úkolem je sestavení a účinné využití takového systému hodnotových informací, který následně umožní rozčlenit hodnotové informace podle odpovědnosti za vývoj nákladů a výnosů, příjmů a výdajů, aktiv a závazků podniku. Dále umožní zobrazit vztahy mezi jednotlivými středisky (útvary) vyjádřené hlavně měřitelným objemem interních výkonů oceňovaných v dříve stanovené vnitropodnikové ceně, případně uznané rozpočtem a oddělit tak přínos středisek k hospodářskému výsledku podniku. A v neposlední řadě umožní ve fázi kontroly vyjádřit přímo v účetním systému odchylky a rozdíly skutečného vývoje od vývoje předem stanoveného (pro podnik žádoucího), a to také včetně informace, který z pracovníků (útvary) je za jejich vznik odpovědný. [4]

Základním předpokladem zavedení silného systému odpovědnostního řízení je ucelené a transparentní vymezení struktury podniku a vyřešení otázky rozložení manažerských pravomocí při řízení prvků této struktury. Problematiku je možné shrnout do 3 hlavních oblastí:

- řešení organizační struktury podniku,
- stanovení míry centralizace a decentralizace, která se uplatňuje při řízení vnitropodnikové soustavy,
- vytvoření ekonomické struktury podniku.

První dvě oblasti představují komplexní manažerské rozhodovací úlohy, kde úlohou tvůrce systému odpovědnostního řízení je rozeznat způsob jejich řešení v podniku. V třetí oblasti je jedním z hlavních problémů vytvoření systému informací odpovědnostního účetnictví. [4]

Organizační struktura podniku

Organizační struktura podniku vymezuje věcnou náplň činnosti dílčích prvků podnikové struktury a vztahy mezi nimi. Cílem organizační struktury je uspořádání podnikových činností tak, aby optimálním způsobem zajišťovala naplňování cílů podniku. Přehledný popis organizační struktury v organizační směrnici podniku, samozřejmě včetně její nejviditelnější části (organizační schéma), je nepostradatelným nástrojem vymezení odpovědnosti a pravomoci jednotlivých útvarů a také předpokladem pro jejich věcné řízení. [4]

Tvorba organizační struktury podniku vychází hlavně z charakteru a složitosti procesu tvorby podnikových výkonů, možností zabezpečit dostupné a výhodné vstupní zdroje pro podnikatelský proces, ze způsobu distribuce výkonů zákazníkům, rozsahu spektra podnikových aktivit apod. [4]

Horizontální vazby jsou jednak důsledkem dělby činností mezi jednotlivé útvary a jednak projevem jejich kooperačních vztahů. Rozměr horizontálních vazeb vychází z toho, ke kterému ze dvou primárních přístupů k uspořádání procesu tvorby výkonu se podnik přikloní:

- **předmětné uspořádání** - průběh tvorby výkonu (nebo jeho podstatná ucelená část) se uskutečňuje v rámci jednoho útvaru, který vstupuje jen v omezené míře do kooperačních vztahů s ostatními útvary,
- **technologické uspořádání** - jednotlivé samostatné procesy se uskutečňují v útvarech, které se specializují na konkrétní druh činnosti (kompletace, výroba součástek, povrchová úprava atd.) a výkon prochází v jednotlivých etapách tvorby různými útvary podniku.

Vertikální vazby jsou ovlivněny nařízením vrcholového managementu podniku o počtu manažerských úrovní v řízení podniku (plochá nebo strmá organizační struktura), o proměnlivosti vztahů v rámci podniku (např. maticová nebo pevná struktura) či o způsobu dělby činností (funkční nebo liniová struktura, příp. hybridní struktura). [4]

Centralizace a decentralizace v odpovědnostním řízení

Sestavení organizační struktury je spojeno i s řešením otázky, jaká je žádoucí úroveň centralizace případně decentralizace řízení podniku.

Centralizace je způsob řízení podniku, kdy odpovědnost i rozhodovací pravomoc je z velké části soustředěna na vrcholové úrovni řízení podniku. Útvary na nižších úrovních řízení disponují jen výkonovými funkcemi a jejich povinností je disciplinované splnění zadaných úkolů s omezenou možností autonomního rozhodování. [4]

Decentralizace je postup přenášení odpovědnosti a pravomoci z nadřazené úrovně na úroveň podřízené. Pro řízení se používají zejména nástroje, které stanovují jen rámcové podmínky a pravidla, a předpokládají uplatnění samostatného přístupu řídicích pracovníků decentralizovaných útvarů. Podřízené útvary pak disponují rozhodovacími i výkonnými funkcemi. [4]

Ekonomická struktura podniku

Tvorba ekonomické struktury podniku navazuje na organizační strukturu a zároveň doplňuje věcné nástroje řízení o využití motivačně účinných hodnotových nástrojů odpovědnostního řízení. Výsledkem je sestavení takové ekonomické struktury, jejíž jednotlivé prvky (odpovědnostní střediska) jsou z menší nebo větší části zainteresovány na dosažení hodnotových výsledků.

Přestože ekonomická struktura vychází z organizační struktury, nemusí být věcné vymezení útvarů identické s vymezením odpovědnostních středisek. Podle přenesené pravomoci a odpovědnosti za provedení ucelené činnosti (např. splnění zakázky nebo zpracování projektu) může být jako odpovědnostní středisko stanovena skupina pracovníků, která je z pohledu organizační struktury evidována ve více útvarech. V případě organizačních útvarů, jejichž pracovníci vykonávají různé pracovní činnosti, může být naopak v rámci jednoho útvaru dokonce více odpovědnostních středisek. Samostatným odpovědnostním střediskem může být v určitých případech i jeden pracovník podniku. Dle rozsahu pravomoci a odpovědnosti a také podle využívaných hodnotových nástrojů se obvykle rozlišují tři základní úrovně odpovědnostních středisek - nákladové/výnosové středisko, ziskové středisko a investiční středisko. V každé z úrovní tohoto základního dělení je možné podle charakteru činnosti střediska, a také podle potřeb odpovědnostního řízení, setkat se s dalšími modifikacemi. [4]

Nákladové středisko

Nákladové středisko je takový typ odpovědnostního střediska, jehož pracovníci mohou ovlivnit hodnotu nákladových vstupů, které vznikají v důsledku jeho působení. Avšak neodpovídají za hodnotu externích výnosů podniku ani za efektivnost využití jeho aktiv. Hlavním předpokladem využití hodnotových nástrojů je stanovení nákladů, které může útvar svou činností ovlivňovat. I když se jedná o střediska s nízkou úrovní odpovědnosti a pravomoci, nemusí to znamenat, že jako nákladová střediska jsou řízeny jen malé útvary. Nákladovým střediskem se může stát i celý výrobní závod v rámci účetní jednotky (akciové společnosti). Kritériem ekonomického řízení nákladových středisek je hospodárnost nákladů, které byly vynaloženy v důsledku činnosti střediska. Každé nákladové středisko podniku je odpovědné za vliv změny ve spotřebovaném množství nákladových vstupů. Dle rozsahu pravomoci může být nákladové středisko z hlediska faktorů, které ovlivňují hospodárnost nákladů, odpovědné také za vliv změny pořizovací ceny nákladových vstupů, a to u středisek, která mohou vstupovat do vztahů s externími dodavateli a sjednávat s nimi cenové a platební podmínky. A také za vliv na snižování průměrných nákladů výkonu v důsledku zvyšování

objemu vytvořených výkonů při vynaložení totožných nákladů v určitém období, a to u středisek, která mohou rozhodovat o objemu vytvářených výkonů. [4]

Výdajové středisko

Na rozdíl od klasických útvarů, jako je: výroba, opravy, údržba, úklid nebo účetní oddělení, vykonávají některá odpovědnostní střediska činnost, která v současnosti nepřináší prospěch, ale zvyšuje budoucí potenciál rozvoje podniku. Typickými příklady jsou útvary výzkumu a vývoje, vzdělávání nebo strategického marketingu. Hodnocení výsledků činnosti probíhá u těchto středisek hlavně věcným posouzením prospěchu plynoucího podniku z této činnosti a smysl hodnotových nástrojů je proto spíše okrajový. Nejistota, která je spojená s měřením těžce kvantifikovatelných přínosů těchto středisek, se následně promítá do účetního systému vynaložených zdrojů, a to jako náklady uhrazené v daném období nebo náklady aktivované a uhrazené v budoucnu. Taková střediska se také označují jako výdajová střediska. [4]

Výnosové středisko

Výnosové středisko svou činností ovlivňuje především výši výnosů z prodeje. V pravomoci útvaru obvykle není stanovování cen výrobků a zboží (obvykle jsou v kompetenci vrcholového managementu podniku). Středisko má za úkol směřovat svůj zájem na maximalizaci objemu prodeje. Pracovníci obvykle nemohou ovlivnit výši vlastních nákladů prodaných výkonů, protože se na samotné výrobě nepodílejí. Není proto vhodné, aby tyto útvary byly definovány jako zisková střediska, která odpovídají jak za náklady, tak za zisk. Zainteresovanost pracovníků je tedy vázána na růst výnosů z prodeje, úsporu ovlivnitelných režijních nákladů tohoto střediska (např. podnikový útvar, který ovlivňuje výši výnosů způsobem jednání s odběrateli nebo prodejní oddělení obchodního domu). [8]

Ziskové středisko

Ziskové středisko je typ odpovědnostního střediska, jehož pracovníci odpovídají za výši nákladů i výnosů souvisejících s činností střediska. Jedním z předpokladů jeho využití je pravomoc řídit celý podnikatelský proces od rozhodnutí o objemu a struktuře produkováných a prodávaných výkonů, přes nákup interních a externích zdrojů, až po jejich následný prodej externím zákazníkům. Ziskové středisko tedy vstupuje do vztahů s externími odběrateli i dodavateli a ovlivňuje tak faktory, které působí na vývoj střediskových nákladů, výnosů a také zisku. Středisko zpravidla „zastřešuje“ několik nákladových a výnosových středisek, která jsou vůči němu v podřízeném postavení. Kritériem ekonomického řízení ziskového střediska je dodržení, případně překročení, předem stanoveného zisku. [4]

Investiční středisko

Vedoucí investičního střediska je odpovědný za náklady, výnosy, hodnotu střediskem vázaného kapitálu a pořizování investic. S pořizováním investic souvisí jisté problémy: investice do určité podnikatelské sféry nemusí odpovídat trendům v budoucnu, což může znamenat nežádoucí vývoj v oblastech, které nemají perspektivu. Zainteresovanost na hodnotu vložených prostředků do investic může být taktéž brzdou realizace investic, protože obvykle po realizaci investice následuje období, kdy výsledek hospodaření klesá nebo stagnuje. Současné také (dočasně) klesá rentabilita vložených prostředků. [8]

3.3.2 Výkonově orientované účetnictví

Výkonově orientované účetnictví neboli účetnictví pro řízení po linii výkonů poskytuje informace o nákladech, které byly vynaloženy na jednotlivé výkony, a o přínosu výkonů k zisku daného podniku. Konkrétní řešení výkonově orientovaného účetnictví závisí především na podmínkách, díky nimž probíhá podnikatelský proces. Jedná se zejména o:

- charakter podnikatelského procesu a z něj odvozený typ finálních výkonů,
- členitost podnikatelského procesu,
- organizace dávkování výkonů,
- délka podnikatelského cyklu,
- tzv. sdruženost vzniku výkonů, které jsou předmětem prodeje. [5]

Charakter výrobního procesu

Dle charakteru výrobního procesu se výroba rozlišuje na organickou výrobu a heterogenní výrobu. **Organická výroba** je typická tím, že v jednom nebo v několika na sebe navazujících procesech se postupně mění výchozí suroviny a materiál na výrobky s rozdílnými kvalitativními vlastnostmi, než měly původní zdroje. Příkladem může být textilní a kožedělná výroba, většina potravinářských výrob, výroba skla a porcelánu, výroba nápojů a zemědělská výroba. Pro tento druh výrobního procesu se mnohdy využívá také pojmenování - procesní výroba (technologie).

Heterogenní výroba je naopak charakteristická tím, že výrobky vznikají mechanickým spojováním samostatných dílů a zároveň si jednotlivé díly i nadále ponechají charakter výměnné části konečného výrobku. Například se může jednat o výrobu spotřební elektroniky, dveří, oken a také veškeré strojírenské montážní technologie (výroba aut, tramvají nebo autobusů). Výsledkem heterogenní výroby jsou heterogenní výkony, které jsou rozložitelné na dílčí části. [5]

Charakter výrobního procesu je určující i pro typ výkonů, který je předmětem následného prodeje. Výsledkem organické výroby jsou **homogenní** (stejnorodé) **výkony**. Homogenní výroba se vyznačuje stejnorodostí surovin nebo výchozího materiálu a jednotností výrobního procesu. Charakteristická je také skutečnost, že výrobek není možné mechanicky rozdělit na jednotlivé části. [5]

Členitost podnikatelského procesu

Jednoduché, především organické, ale i heterogenní výroby probíhají v jediné nebo i v několika málo na sebe navazujících operacích, které vždy tvoří technologicky uzavřený celek. Výroba je kromě toho navíc obvykle vázána na určité pracoviště, takže ji není vhodné dělit na dílčí procesy ani z hlediska informačního vyobrazení. Z hlediska sledování nákladů ve spojitosti k výkonům je pak možné celý tento proces považovat za tzv. **nečlenitou výrobu**. V dalších případech se ovšem výrobní proces dělí z různých důvodů na dvě nebo více nezávislých částí, což lze považovat za **členitou výrobu**. Členění výrobního procesu probíhá postupně a jednotlivé části výrobního procesu jsou místně a časově odděleny. Dále se člení z důvodu zpracovávání různého množství surovin a vzniku nedokončené výroby, kterou je nutné evidovat. V neposlední řadě je nutné rozlišovat výrobu, protože produkce každého úseku je kvalitativně různá a produkty vznikající v těchto úsecích mohou vstupovat jako polotovary do většího počtu navazujících úseků. [5]

Organizace dávkování výkonů

Z hlediska organizace dávkování se zpravidla rozlišuje výroba na hromadnou, sériovou a kusovou. U **hromadné výroby** se produkované výkony (u nichž obvykle není znám konečný spotřebitel) sledují a vyhodnocují hlavně ve vztahu k pevně vymezenému časovému intervalu (např. k objemu výroby za den, měsíc nebo rok). Množství doopravdy provedených výkonů se následně zjišťuje obvykle až následně, až po skončení hodnoceného období. [5]

U **sériové výroby** se naopak zadává do výroby (samostatně na jednotlivé příkazy) určité, předem určené množství výkonů. Vyhodnocení ekonomických parametrů série se následně uskutečňuje po jejím dokončení, a tedy nikoliv v pravidelných časových intervalech.

Kusovou výrobou se zpravidla chápe výroba samostatných, kvalitativně odlišných výkonů dle specifikovaných požadavků jednotlivých spotřebitelů. Taková výroba je typická například pro těžké strojírenství (jako je stavba lodí nebo turbín) a stavebnictví. Za kusovou výrobu se ovšem v širším slova smyslu považuje i výroba několika obdobných výrobků, které

jsou zadávány do výroby najednou (např. výroba tramvajových souprav nebo textilních strojů pro konkrétního zákazníka). [5]

Délka podnikatelského cyklu

Délka podnikatelského cyklu je obvykle určujícím parametrem pro nutnost hodnotového sledování **nedokončené výroby**. Rozlišují se tři procesy. Procesy s tak rychlým oběhem pracovního kapitálu, vázaným ve výrobní fázi, že hodnotové sledování nedokončené výroby není vhodné (např. hlavní podnikatelská činnost dopravních firem a výroba elektrické či tepelné energie). [5]

Procesy s relativně rychlým oběhem pracovního kapitálu a poměrně stabilní nedokončenou výrobou, jež je obvykle dána délkou výrobního cyklu a kapacitou výrobního zařízení (např. výroba řady chemických výrobků, jejichž proces je vázán na určité výrobní zařízení).

Podnikatelské procesy s výrobním cyklem delším, než je hodnotící interval, za který se zjišťují hodnotové výsledky daného podniku. Hodnotové zobrazení vyžaduje v tomto případě běžně sledovat náklady již ve vztahu k postupně vznikajícím nedokončeným výkonům. Jen tak je možno zjistit náklady výkonů, které byly následně dokončeny, a zhodnotit výsledek jejich prodeje (např. výroba v těžkém strojírenství, stavebnictví nebo zemědělská výroba). [5]

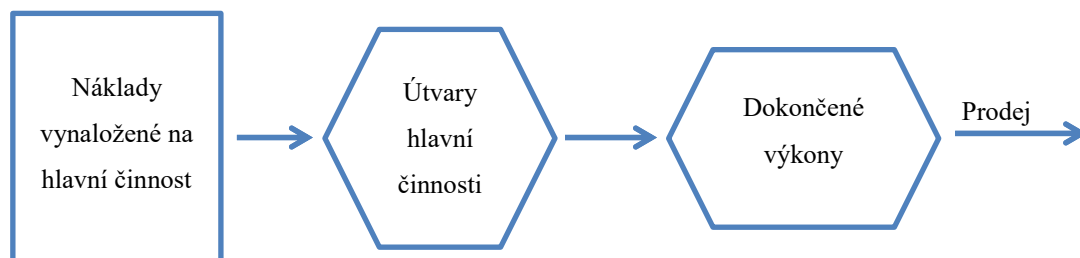
Sdruženost vzniku výkonů, které jsou předmětem prodeje

Hlavním třídícím hlediskem pro rozdělení výkonů je sdruženost výrobního procesu. V **nesdružených výrobach** se obvykle rozlišují čtyři hlavní modely výkonově orientovaného účetnictví, které se liší podle možnosti jejich uplatnění v různých typech výroby. Tyto modely, poskytující informace pro zjištění případně stanovení nákladové náročnosti podnikových výkonů, jsou známé také jako metody evidence a kalkulace nákladů podnikových výkonů. Metody jsou rozlišovány na prostou, fázovou, stupňovou a zakázkovou. [5]

Nejzákladnějším příkladem **prosté metody** je vyobrazení podnikatelského procesu v podnicích, jejichž předmětem činnosti je jediný druh výkonu, jehož výroba se uskutečňuje v nečlenitém procesu (např. výroba energie). Různé obměny prosté metody je možno aplikovat v podstatě ve všech nečlenitých procesech, kdy správně uspořádaným analytickým členěním prvotních dat je možno např. samostatně sledovat i skutečné a předem stanovené náklady více druhů výrobků, produkováných v jednom výrobním provozu (např. produkce

různých druhů izolačního materiálu na stejném výrobním zařízení). Obecné zobrazení prosté metody je uvedeno ve Schématu 3.3. [5]

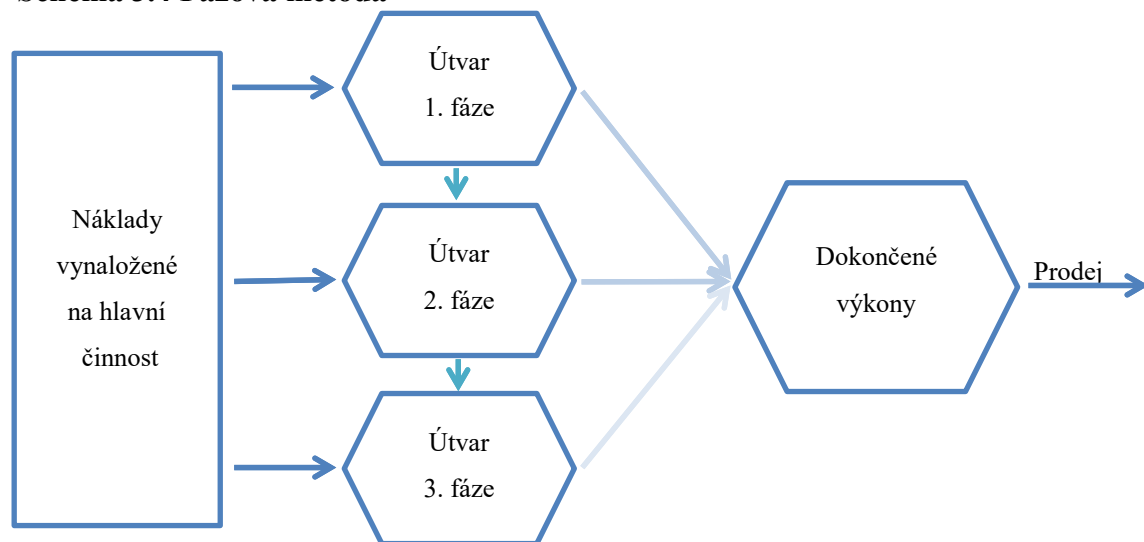
Schéma 3.3 Prostá metoda



Zdroj: [5] - vlastní zpracování

Fázová metoda je uplatňována zejména v členité výrobě jediného výrobku nebo skupiny homogenních výrobků. Členitost výrobního procesu je nutné respektovat i v organizaci výkonově orientovaného účetnictví, sleduje vstupy i výstupy jednotlivých fází odděleně. V každé z fází totiž vzniká rozdílné množství výkonů. Například se může jednat o výrobu střešních tašek, postupně probíhající ve fázích zpracování výchozí suroviny (cihlářské hlíny), lisování a následné vypalování. Obecné schéma fázové metody je uvedeno ve Schématu 3.4. [5]

Schéma 3.4 Fázová metoda

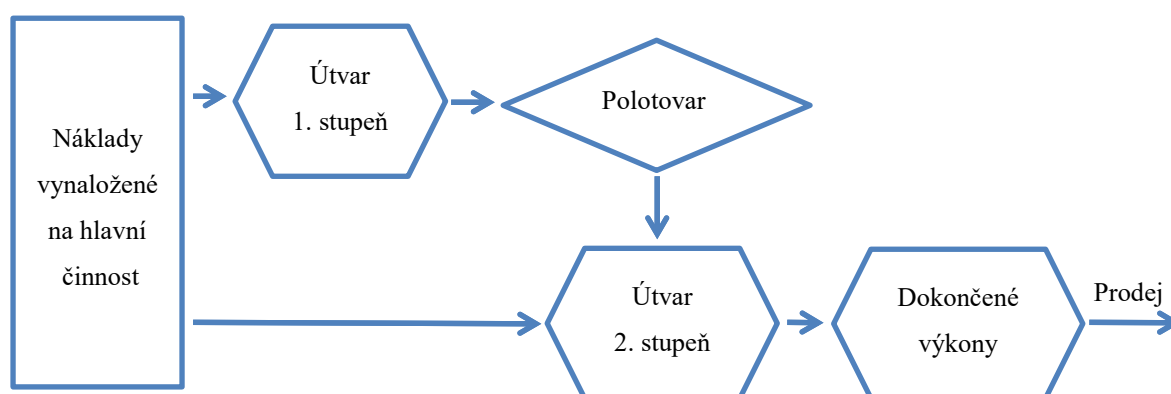


- tok naturálních i hodnotových veličin
- tok pouze naturálních veličin
- tok pouze hodnotových veličin
- tok dokončených výkonů a hodnotových veličin závěrečné fáze

Zdroj: [5] - vlastní zpracování

Stupňová metoda se také uplatňuje v členitých procesech. Na rozdíl od metody fázové je aplikována spíše v heterogenních výrobach, v nichž se nejdříve vyrábějí polotovary, které mohou vstupovat do různých konečných výrobků, případně dalších polotovarů vlastní výroby. Rozmanitost kombinací poté vede k tomu, že výroba polotovarů je předmětem hodnotového vyobrazení v účetnictví nejen ve fázi jejich tvorby, ale také i při jejich převodech do navazujících stupňů. Tato metoda se využívá například při zobrazení výroby automobilů, kol, motocyklů nebo při odběru tohoto zboží se záměrem dekorování. Obecné schéma stupňové metody je uvedeno ve Schématu 3.5. [5]

Schéma 3.5 Stupňová metoda



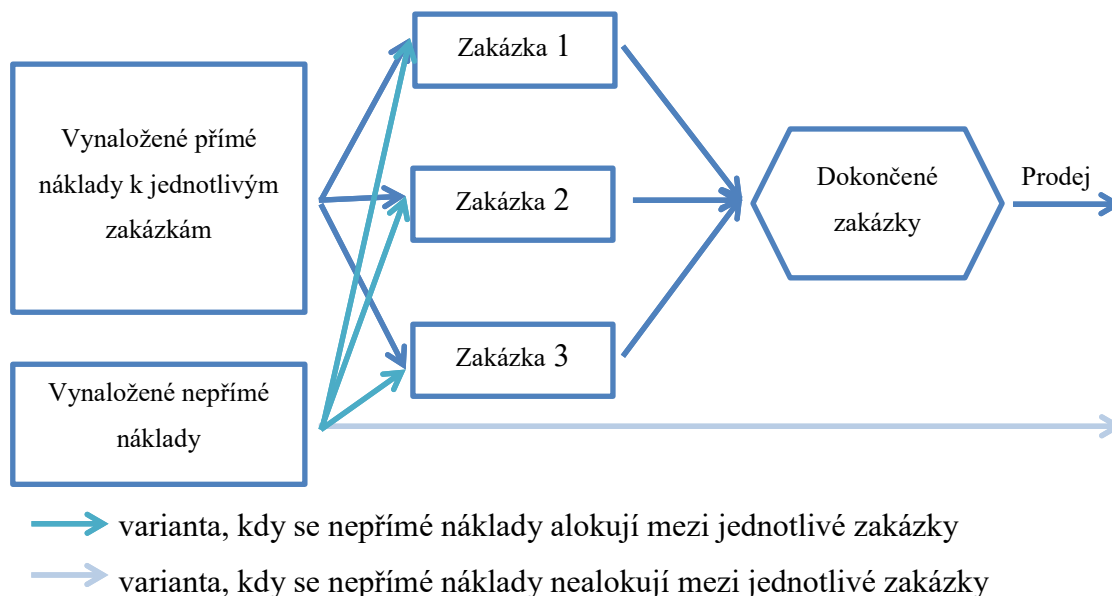
Zdroj: [5] - vlastní zpracování

Zakázková metoda

Zakázková metoda se uplatňuje hlavně v podnicích s heterogenní výrobou, kde se vyrábějí jednotlivé výrobky nebo série výrobků (výkonů) podle individuálních objednávek odběratelů (zákazníků). Stále častěji se ovšem uplatňuje i v hromadné výrobě pro rozlišení výrobků, které vznikají různě i z důvodu kapacitních (v situaci, kdy podnik požádá o externí kooperaci vzhledem k vlastním omezeným kapacitám), technologických (změna technologického postupu), organizačních (odstávka provozu a z toho plynoucí nutnost zajištění externí kooperace) nebo konstrukčních (výměna inovovaného dílu ve výrobku). Jelikož se nákladová náročnost těchto výkonů nebo jejich skupin odlišují, je vhodné sledovat jejich náklady odděleně. Informačním podkladem, který umožňuje toto detailní rozlišení nákladů, je obecně číslo zakázky (respektive výrobní příkaz). Typickým znakem zakázkové výroby je taktéž skutečnost, že objektem zjišťování nákladů v účetnictví (a také předmětem kalkulace) jsou jednotlivé výrobky, jejichž rozsah nebo počet je určen příslušným výrobním příkazem předem. V předchozích případech se výsledná kalkulace obvykle zjišťuje jako podíl

nákladů (eventuálně tříděných podle jednotlivých stupňů či fází) a zjištěného počtu výkonů. Obecné schéma zakázkové metody je uvedeno ve Schématu 3.6. [5]

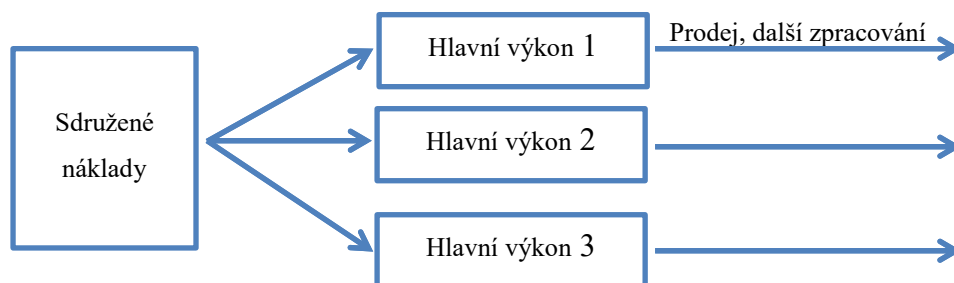
Schéma 3.6 Zakázková metoda



Zdroj: [5] - vlastní zpracování

O **sdržené výrobě** se hovoří v situacích, kdy zpracováním jednoho nebo více druhů materiálu a surovin vznikají objektivně přinejmenším dva nebo více výrobků v daném vzájemném poměru. Zároveň výrobce nemá žádnou nebo jen omezenou možnost ovlivnit relace mezi danými výrobky. Sdržená výroba je charakteristická pro chemickou výrobu (rafinace ropy), dopravu (přeprava nákladů a pošty) nebo elektrárny (výroba elektrické nebo tepelné energie). Obecné schéma sdržené výroby je uvedeno ve Schématu 3.7. [5]

Schéma 3.7 Metoda sdržených výkonů



Zdroj: [5] - vlastní zpracování

Hlavním cílem vnitropodnikového účetnictví je poskytnout podklady pro řízení hospodárnosti sdrženého procesu jako celku. Až následným, odvozeným úkolem je

poskytnout podklady pro zjištění nákladů jednotlivých druhů spolu vznikajících výkonů. Kalkulace daných výkonů využívá postupy, které se běžně využívají pro rozvrh (alokaci) nepřímých nákladů. Jejich kombinace je však také ovlivněna strukturou a charakterem společně vznikajících výkonů. Rozlišuje se proto odčítací a rozčítací metoda kalkulační sdrožených výkonů. [5]

Odčítací metodu je vhodné využívat v situacích, kdy výsledkem sdroženého procesu jsou kromě jednoho nebo více hlavních výkonů (zároveň jsou také hlavním předmětem řízení) také produkty, které je možné považovat z hlediska jejich přínosu k podnikovým efektům za vedlejší (např. přeprava pošty v letecké osobní dopravě). Náklady hlavních výkonů se v takové situaci zjistí tak, že se od celkových nákladů odečtou odhadnuté náklady nebo přínosy vedlejších produktů. Podkladem pro odhad může být cena, za kterou se vedlejší produkt prodává.

Rozčítací metoda se naopak využívá v situacích, kdy výsledkem sdroženého procesu jsou výkony, které se považují z hlediska jejich důležitosti za hlavní či zhruba rovnocenné (smetana, odtučněné mléko nebo mléčný tuk při zpracování mléka). Kalkulace takových výkonů poté vychází z podílu celkových nákladů propočtených na jednotlivé druhy výkonů. Takové podíly je možno vyjádřit například pomocí dělení poměrovými čísly, kde jako poměrová čísla lze využít různé rozvrhové základny příčinně související s vynaloženými náklady a vyráběnými výkony. [5]

Obecné požadavky na tvorbu výkonně orientovaného účetnictví

Všechny doposud uvedené požadavky na sledování nákladového procesu mají podstatný vliv na způsob vyobrazení dat o nákladech a výkonech v systému výkonně orientovaného účetnictví. Je zřejmé, že způsob tohoto vyobrazení bude do značné míry specifický pro různé podmínky podnikatelského procesu. I přesto je možné formulovat některé obecné požadavky.

I. Podstatným předpokladem skutečného zobrazení vztahu nákladů k uskutečňovaným výkonům je co nejpřesnější přiřazení doopravdy vynaložených, respektive i předem stanovených nákladů útvarům, v nichž se konkrétní výkon uskutečňuje. Toto přiřazení vychází z rozdělení nákladů podle místa vzniku a mělo by navazovat na strukturu kalkulačně výkonných středisek. U vytváření této struktury je nutné vzít v úvahu uspořádání činností podnikatelského procesu, které navazují obvykle na jednotlivé fáze reprodukčního procesu, a také rozlišitelné aktivity, které je nutné v souvislosti s uskutečňováním výkonů realizovat. [5]

II. Základem výkonově orientovaného účetnictví jsou následující skupiny účtů:

- kalkulační účty, které umožňují sledovat náklady přímo přiřaditelné konkrétnímu druhu výkonu,
- uspořádací účty, které jsou určeny k sledování společných režijních nákladů (např. zásobovací režie, prodejní a správní režie).

V rámci podrobnějšího členění nákladů je vhodné sledovat odděleně přímo přiřaditelné náklady (jednicové náklady) a společné režijní náklady (variabilní a fixní režie). [5]

III. Při oceňování vyobrazených výkonů vychází výkonově orientované účetnictví z úrovně jejich doopravdy vynaložených nákladů. Poskytuje tak podklady pro stanovení výsledné kalkulace těchto výkonů. Pro zajištění požadavků na řízení nákladového procesu (jak po linii výkonů, tak i po linii odpovědnosti) je ovšem účelné přímo v účetním systému sledovat skutečné náklady v rozdělení na předem stanovené náklady, které jsou upraveny o případné odchylky.

IV. Speciální vypovídací schopnost má ve výkonově orientovaném účetnictví obsah výsledku hospodaření. Jeho detailnější struktura informuje o přínosu jednotlivých výkonů k celkovému zisku podniku. Jeho skutečné zaměření je tak třeba vázat na úvahu o metodě kalkulace jako o hlavním nástroji vyobrazení vztahu nákladů k výkonu, který je přesně druhově, objemově a jakostně vymezen. Je očividné, že váha těchto informací poroste v přímé úměře k rozsahu prodávaných výkonů a k variabilitě v jejich ziskovosti. [5]

3.4 Vnitropodnikové ceny

Vnitropodnikové ceny jsou velmi často využívaným nástrojem hlavně nákladového účetnictví. Význam vnitropodnikových cen je v jejich mnohostranném (a nezastupitelném) využití. Vnitropodnikové ceny slouží k oceňování a měření výkonů středisek, k měření hospodárnosti středisek, k motivaci pracovníků středisek apod. V praxi se využívá několik druhů vnitropodnikových cen. Následující vnitropodnikové ceny se využívají při zúčtování výnosů středisek. [3]

Pevná zúčtovací přírážka režie (v procentech) se využívá jako úhrada výkonů střediska, tzn. použití zdrojů střediska, pokud je výkon střediska měřitelný hodnotovou veličinou. Přichází v úvahu předně ve výrobních střediscích.

Pevná zúčtovací sazba režie (v Kč) se opět využívá jako úhrada výkonů střediska, ale je vztažena na jednotku naturálně vyjádřeného množství (strojní hodina nebo kus). [3]

Pevná zúčtovací částka režie se používá v případě, není-li výkon střediska měřitelný a mezi dílčím výkonem střediska a finálním výkonem podniku neexistují vztahy příčinné

souvislosti. Je možné ji použít ve správních střediscích, obvykle jako měsíční globál dle rozpočtu. [3]

Pevná zúčtovací cena se využívá, jestliže výkon střediska nezahrnuje cenu materiálu nebo polotovarů a vnitropodniková cena se stanoví na úrovni nákladů, které jsou spojené se zpracováním v dodávajícím středisku (např. prostřednictvím hodinové sazby). Zde patří i pevné zúčtovací ceny za výkony středisek, které nemají povahu materiální produkce nebo služeb (např. projektové práce).

Pevná částka ve formě paušálu se používá má-li výkon dodávajícího střediska charakter služby a pravidelně se opakuje, ovšem v nepravidelném rozsahu (např. pravidelné revize výtahů). [3]

Vnitropodnikové ceny uvedené následovně se využívají při zúčtování výnosů na účtech výkonů.

Operativní kalkulace jsou součástí sestavy nebo výrobku a bývá sestavena k určitému datu. Tam, kde je to možné (např. opakovaná výroba), lze využít operativní kalkulace k 1. 1. plánovaného roku a prohlásit ji za základní kalkulaci (tedy vnitropodnikovou cenu) pro následující období (zpravidla rok).

Propočtová kalkulace, obvykle celého výkonu, se použije v hlavní výrobě v situaci, kdy není k dispozici operativní kalkulace, nebo v pomocné výrobě při individuálním charakteru výkonu a jeho málem rozsahu. [3]

4 Využití informací vnitropodnikového účetnictví v praxi

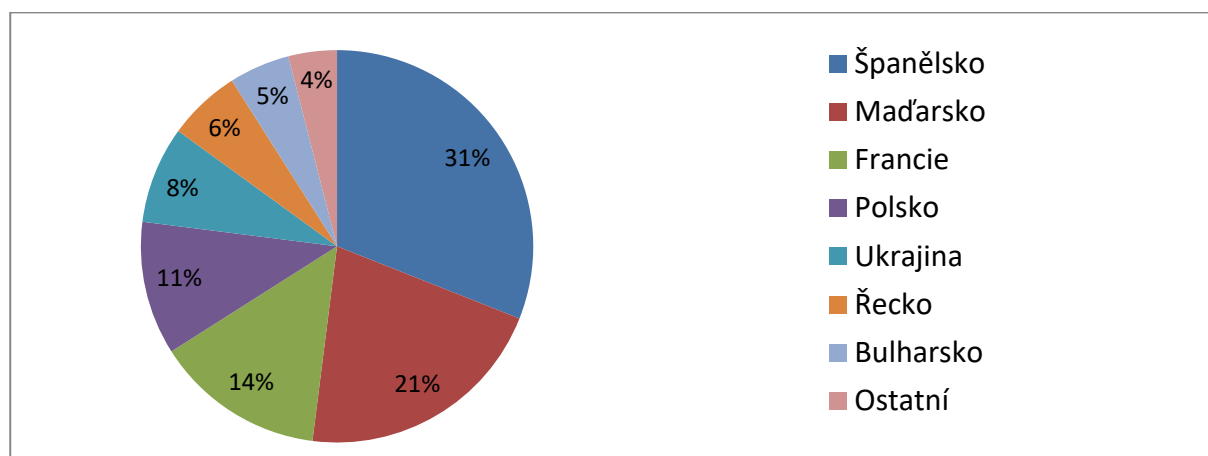
Kapitola číslo 4 Využití informací vnitropodnikového účetnictví v praxi je zaměřena na prodejnu společnosti, která nechce být v diplomové práci uvedena. Společnost bude dále v práci nazvána jako společnost Bike a prodejna jako podniková prodejna. Veškeré informace uvedené v této kapitole jsou z interních zdrojů společnosti, pokud není uvedeno jinak. Společnost si dále přála, aby všechna data byla přepočítána koeficientem. To však nic nezměnilo na vypovídací schopnosti těchto dat.

4.1 Představení společnosti

Společnost Bike byla založena v roce 1998 a sídlí v Opavě. Zakladateli a zároveň současní majitelé jsou manželé. Společnost Bike se zaměřuje hlavně na zakázkovou výrobu. Další činností společnosti Bike je podniková prodejna, pro kterou je hlavním dodavatelem zboží. Společnost Bike nabízí jízdní kola značek SUNDANCE a HEAD, cyklistické doplňky značek Longus, Ziener, HEAD a mnoho dalších značek. Společnost Bike sice nakupuje materiál na výrobu jízdních kol a dalšího zboží ze zahraničí (převážně Asie), ale výroba značky HEAD probíhá v České republice. Značka HEAD pochází z Rakouska, ale na výrobu produktů této značky má společnost Bike licenci.

Společnost Bike prodává do zahraničí jízdní kola i další cyklistické doplňky (oblečení, přilby a další zboží). Mezi největší odběratele v zahraničí patří tyto země: Španělsko, Maďarsko, Francie, Polsko, Ukrajina, Řecko, Bulharsko a další země (viz Graf 4.1).

Graf 4.1 Prodej zboží společnosti Bike do zahraničí



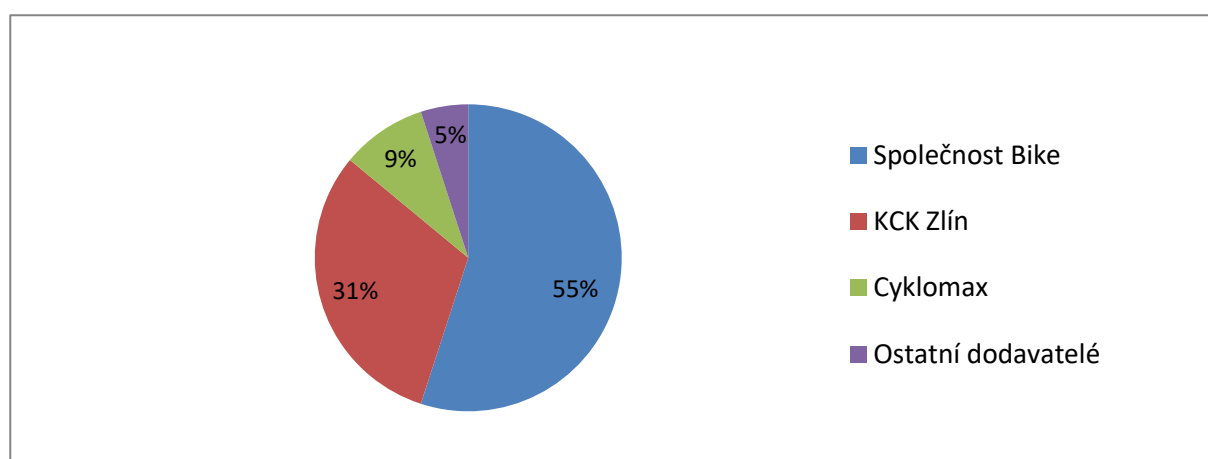
Zdroj: [18] - vlastní zpracování

4.2 Podniková prodejna

Podniková prodejna vznikla roku 2005 a také sídlí v Opavě. Díky rozsahu nabízeného sortimentu zboží se jedná o jednu z největších maloobchodních prodejen s cyklistickými potřebami v České republice. Podniková prodejna se zaměřuje na prodej jízdních kol, cyklistické oblečení, cyklistických doplňků, přileb, cyklistickou obuv a prodej drobných doplňků (např. láhve, tachometry a blikáčky). Další z činností společnosti je také servis jízdních kol.

Mezi největší dodavatele podnikové prodejny patří společnost Bike, KCK Zlín a Cyklomax (viz Graf 4.2). S dodavateli má společnost již letitou spolupráci. Společnost Bike je hlavním dodavatelem podnikové prodejny. Z celkových nákupů tvoří nákupy u společnosti Bike 55 %. Mezi hlavní zboží nakupované u společnosti Bike patří kola, přilby a oblečení. Druhým největším dodavatelem je KCK Zlín, od kterého podniková prodejna nakupuje cca 31 % sortimentu. Nakupovaný sortiment se skládá zejména z oblečení, příslušenství a přileb. Posledním významným dodavatelem je Cyklomax. Od společnosti Cyklomax (cca 9 % z celkových nákupů) odebírá podniková prodejna hlavně příslušenství, které tvoří šroubky, ráfky, brzdy a další. Zbýlých 5 % tvoří drobní dodavatelé, se kterými podniková prodejna nakupuje nepravidelně. Zákazníci si cení, že společnost odebírá zboží od tuzemských dodavatelů. K častým dotazům zákazníků totiž patří, odkud zboží bylo dovezeno a kde bylo vyrobeno. Veškerá jízdní kola a příslušenství nakupované od dodavatelů jsou vyráběna v České republice.

Graf 4.2 Dodavatelé podnikové prodejny



Zdroj: [18] - vlastní zpracování

Jednou z předností této podnikové prodejny je kvalitní servis. Zákazníci zde chodí i s koly, které nenakoupili přímo v prodejně. To svědčí o důvěryhodnosti zákazníků k podnikové

prodejně. Mnozí zákazníci zde využívali nejprve servis a poté si v podnikové prodejně koupili kolo a další příslušenství. O kvalitě podnikové prodejny svědčí i téměř žádné reklamace od zákazníků. Když už taková situace nastane, je vždy rychle a kvalitně vyřízena. Pro stálé zákazníky podniková prodejna nabízí slevu 5 % na opravy jízdních kol. Jako bonus k nákupu jízdního kol podniková prodejna nabízí záruční prohlídku jízdního kola zdarma. Tuto prohlídku garantují do 30 minut. V neposlední řadě nabízí podniková prodejna možnost zkušební jízdy v prostoru prodejny či na soukromém parkovišti.

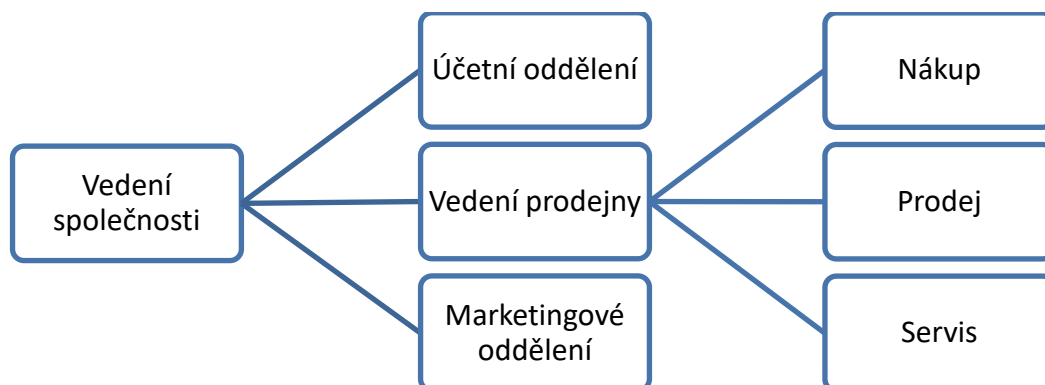
Zásadní zlom pro podnikovou prodejnu nastal v roce 2014, kdy začala prodávat produkty značky HEAD. Vzbudila obrovský ohlas a přilákala mnoho zákazníků, jak z České republiky, tak i ze zahraničí. Lidé tuto značku mají spojenou s kvalitou a prestiží.

Do zahraničí podniková prodejna prodává pouze cyklistické doplňky (cyklistické oblečení, přilby a další). Naopak jízdní kola podniková prodejna nemůže prodávat do zahraničí, jelikož nemá potřebná oprávnění. Jízdní kola podniková prodejna prodává zahraničním zákazníkům pouze tak, že si zákazník přijede sám na prodejnu a jízdní kolo si sám odveze. Nejvíce zákazníků dojíždí z Polska a Slovenska. Pro podnikovou prodejnu je prodej zahraničním zákazníkům skvělou reklamou a zároveň zpětnou vazbou, že je o podnikové prodejně povědomí i v zahraničí a zákazníci váží cestu až k nim na prodejnu.

4.2.1 Organizační struktura podnikové prodejny

Organizační struktura podnikové prodejny má klasické rozložení. Na vrcholu struktury je vedení společnosti, které má za veškerou činnost prodejny zodpovědnost. Pod vedení společnosti spadá účetní oddělení, vedení prodejny a marketingové oddělení. Účetní oddělení má na starost všechny smlouvy, faktury, zaúčtování nákupů a prodejů společnosti, záznamy o pohybech na bankovním účtu nebo v pokladně a spoustu dalších záležitostí. Marketingové oddělení se stará o popularizaci prodejny, zviditelnění, sponzory na reklamní akce, zajímá se o nové trendy a veškeré náměty a nové nápady dále předává vedení společnosti. Vedoucí prodejny má na starost celou prodejnu a stojí v jejím čele. Vedoucí prodejny se stará, aby zákazníci byli vždy za každé situace spokojeni, organizuje práci zaměstnanců. Je zodpovědný za nákup zboží, dohlíží na prodej zboží, servis zboží a v případě jakýkoliv nesrovnalostí jako obchodní zástupce jedná za prodejnu. Vyobrazení organizační struktury je v Schématu 4.1.

Schéma 4.1 Organizační struktura



Zdroj: [18] - vlastní zpracování

Organizační struktura podnikové prodejny je zvolená vhodně. Je zde jasně stanovena hierarchie a podniková prodejna je se sestavením organizační struktury spokojená.

4.3 Systém vedení účetnictví

Podniková prodejna vede podvojně účetnictví. Podniková prodejna spadá pod společnost Bike, a proto žádný majetek nevlastní. Rozvahu, výkaz zisku a ztráty i přílohu sestavuje společnost Bike souhrnně i za podnikovou prodejnu. Sídlem podnikové prodejny je budova, kterou má pouze v nájmu.

Díky tomu, že podniková prodejna samostatně nesestavuje rozvahu ani výkaz zisků a ztrát, nemusí její kladný výsledek hospodaření znamenat také kladný výsledek hospodaření společnosti Bike.

Od roku 2014 podniková prodejna zpracovává účetnictví v programu HELIOS. S tímto program je velmi spokojená. Program je přehledný a nabízí spoustu filtrů, které se dají dle potřeby upravit a lze tak získat potřebná data bez složitých úprav. Dále díky tomuto programu došlo k propojení výroby, objednávek a tak dále. Před programem HELIOS využívala podniková prodejna účetní program POHODA.

Účetní program HELIOS byl pro podnikovou prodejnu velkým přínosem díky celkovému propojení s výrobou ve společnosti Bike, která je hlavním dodavatelem podnikové prodejny.

Podniková prodejna vede vnitropodnikové účetnictví v rámci jednookruhové soustavy s pomocí analytické evidence. To znamená, že existuje pouze jeden účetní okruh, ve kterém jsou zaznamenány veškeré transakce spojené s podnikovou prodejnu. Zejména se jedná o faktury za nákup zboží od dodavatelů.

V případě této podnikové prodejny není potřeba vést dvouokruhovou účetní soustavu. Jednookruhová účetní soustava je zvolena zcela správně.

Účtový rozvrh má podniková prodejna pouze základní s využitím analytické evidence. Podniková prodejna nevyužívá skupinu účtů pro vnitřní zúčtování 59 a 69. Výnosový účet využívá pouze 604 - Tržby za zboží a již si nevede podrobnější analytickou evidenci. U nákladových účtů analytickou evidenci využívá a to 502 001 - Spotřeba elektrické energie, 502 002 - Spotřeba plynu, 502 003 - Spotřeba vody, 504 001 - Prodané zboží, 518 081 - Nájemné, 518 301 - Ochranka, 521 001 - Mzdy zaměstnanců (viz Příloha č. 1).

4.4 Ekonomické výsledky společnosti

Podniková prodejna doposud v každém roce vykazovala zisk a nikdy se neocitla ve ztrátě. Podniková prodejna nesestavuje samostatně rozvahu, výkaz zisku a ztráty ani výsledovku. Hospodaření podnikové prodejny za poslední tři roky je zobrazeno v Tab. 4.1.

Tab. 4.1 Výsledky hospodaření podnikové prodejny

	Výnosy	Náklady	Výsledek hospodaření
2014	10 464 414 Kč	8 079 579 Kč	2 384 835 Kč
2015	13 551 790 Kč	10 428 732 Kč	3 123 058 Kč
2016	13 949 465 Kč	10 850 099 Kč	3 099 366 Kč

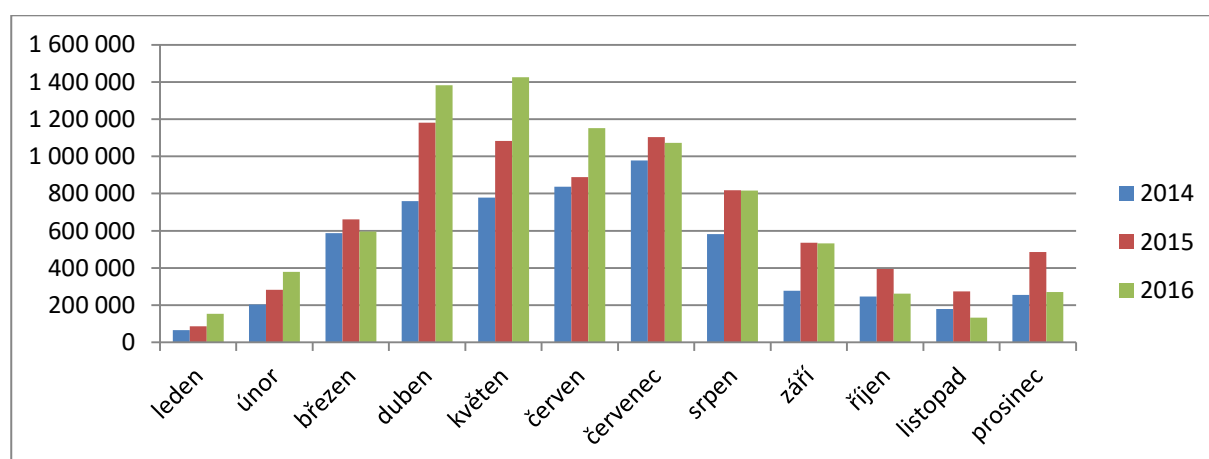
Zdroj: [18] - vlastní zpracování

Podniková prodejna za poslední tři roky dle Tab. 4.1 vykazovala zisk. Srovnáním let 2014 a 2015 je možné vidět nárůst výnosů, nákladů i výsledku hospodaření o 23 %. Porovnáním let 2015 a 2016 je vidět jak růst nákladů tak růst výnosů, ale naopak celkový pokles výsledku hospodaření. Nárůst výnosů je o 3 %, ale nárůst nákladů o 4 %, což v celkovém výsledku sníží výsledek hospodaření o 1 %. Příčinou vyššího nárůstu nákladů byly stále se zvyšující ceny vstupů na výrobu a to pro podnikovou prodejnu znamená vyšší náklady na nákup zboží.

Srovnání nákladů na zboží v letech 2014 - 2016

Celkový růst nákladů na nákup zboží se liší jak za celý rok, tak i během kalendářních měsíců. Růst nákladů za jednotlivé měsíce je zobrazen v Grafu 4.3. Ostatní náklady na podnikovou prodejnu neovlivňuje cyklistická sezóna a jsou v kalendářních měsících neměnné.

Graf 4.3 Srovnání nákladů na nákup zboží v letech 2014 - 2016



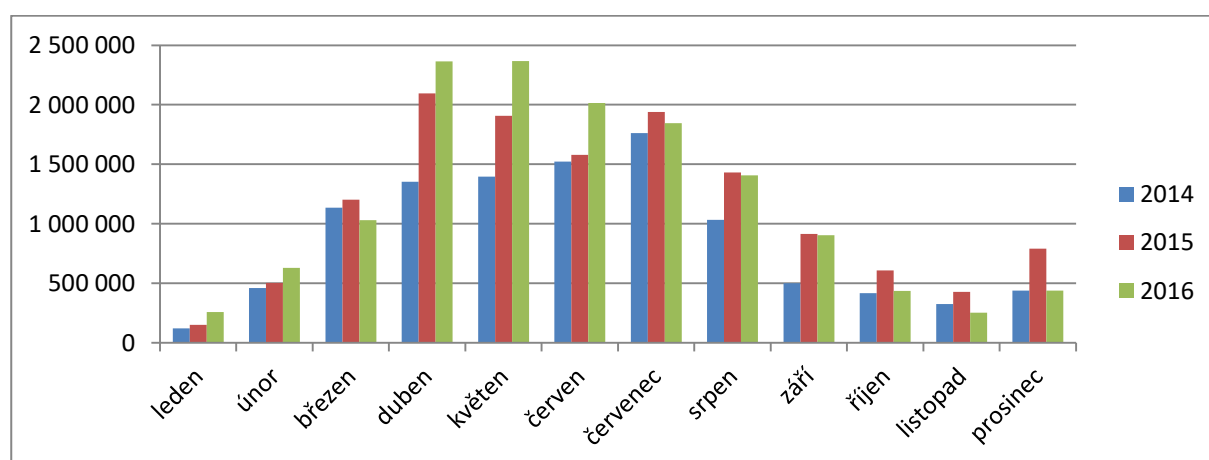
Zdroj: [18] - vlastní zpracování

Náklady na nákup zboží za leden jsou minimální. S blížící se cyklistikou sezónou začínají náklady na nákup zboží během února a března růst. Během dubna až července jsou náklady na nákup zboží na vrcholu. V tomto období má podniková prodejna nejvyšší náklady na nákup zboží. Do června rostou náklady za jednotlivé roky 2014 - 2016 postupně, avšak od července jsou náklady za rok 2015 vyšší či rovny roku 2016. V roce 2015 podniková prodejna nakupovala více zboží za účelem vyšších zisků. V celkovém součtu však byly vyšší náklady za rok 2016, neboť v období cyklistické sezóny náklady na nákup zboží markantně vzrostly.

Srovnání výnosů za zboží v letech 2014 - 2016

Výnosy za prodej zboží se stejně jako náklady liší jak v letech, tak i v jednotlivých měsících. V Grafu 4.4 jsou zaznamenány veškeré změny výnosů za kalendářní měsíce v letech 2014 - 2016.

Graf 4.4 Srovnání výnosů za zboží v letech 2014-2016



Zdroj: [18] - vlastní zpracování

Z grafu vyplývá, kdy je cyklistická sezóna, neboť výnosy v tomto období jsou znatelně vyšší než v ostatních měsících. Od začátku roku do března výnosy pozvolna rostou. Zlom nastává od dubna, kdy výnosy zaznamenávají prudký nárůst. Od června či července výnosy opět klesají a od září jsou výnosy na téměř stejné výši jako na začátku roku.

4.5 Sortiment podnikové prodejny

Podniková prodejna prodává jízdní kola, cyklistické doplňky a další příslušenství. Nabídku stále rozšiřují a obohacují o nové trendy. Současná nabídka je vyobrazena v Tab. 4.2. Uvedené zboží je ještě dále děleno podle značek, druhů, cen, kvality a dalších specifik. Mezi hlavní značky prodáváných jízdních kol na podnikové prodejně patří SUNDANCE a HEAD. Nabídka značek cyklistických doplňků je širší (např. HEAD, Longus a mnoho dalších).

Tab. 4.2 Nabídka sortimentu společnosti

Jízdní kola	Koloběžky	Přilby	Oblečení	Obuv	Náhradní díly	Sportovní výživa a doplňky stravy
Odrážedla	Dětské	Dětské	Dresy	Silniční	Brzdy	Iontové nápoje
Dětská kola	Pro dospělé	Pro dospělé	Bundy	Horská	Přehazovačky	Müsli tyčinky
Horská kola			Vesty		Kotouče	Magnesium
Krosová kola			Rukavice		Ráfky	
Městská kola			Pláštěnky		Pláště	
Snowbike			Čelenky		Sedla	
Elektrokola			Čepice		Řídítka	
			Návleky		Pedály	
			Ponožky		Tlumiče	
					Rukojeti	

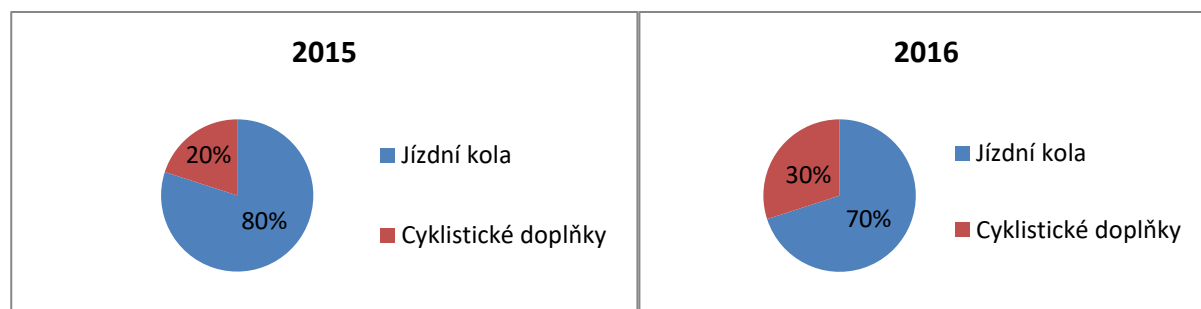
Zdroj: [18] - vlastní zpracování

Velkou novinkou jsou elektrokola, která podniková prodejna začala prodávat v roce 2014. Podniková prodejna v roce 2014 prodala pouze 8 kusů a cena se pohybovala okolo 30 000 Kč/ks. V roce 2015 se prodalo 12 kusů a cena se pohybovala podle typu elektrokola 45 000-50 000 Kč/ks. V roce 2016 byla nabídka elektrokol rozšířena a zmodernizována. Dříve elektrokola byla spíše pro starší generaci, ale od minulého roku se výrobci začali zaměřovat i na mladší generaci a firmy vyrábějí sportovnější a flexibilnější elektrokola. V Německu se dokonce zrušilo několik prodejen jízdních kol a vznikají nové prodejny elektrokol. Roku 2016 podniková prodejna prodala 23 elektrokol a cena byla v rozmezí 45 000-80 000 Kč/ks. Nabídka elektrokol sice cenově roste, ale také roste kvalita nabízených elektrokol. Elektrokola za nejvyšší ceny jsou vybaveny luxusní a spolehlivou technikou.

Vývoj prodeje vybraného sortimentu

Na základě dotazování v podnikové prodejně bylo z údajů o prodejnosti zboží zjištěno, že v roce 2015 se z celkových tržeb prodalo 80 % jízdních kol a 20 % cyklistických doplňků (zahrnující cyklistické oblečení, helmy atd.). Avšak v roce 2016 se z celkových tržeb prodalo 70 % jízdních kol a 30 % cyklistických doplňků viz Graf 4.5.

Graf 4.5 Tržby za prodej zboží za rok 2015 a 2016



Zdroj: [18] - vlastní zpracování

Z prodejů za poslední dva roky je možno vypořádat, že zákazníci při nákupu v podnikové prodejně stále více dbají na vzhled, a proto při nákupu kola určité značky poptávají i oblečení či další cyklistické doplňky stejné nebo podobné značky.

Jako většina druhů zboží jsou i prodejní ceny cyklistických potřeb rostoucí. Na základě náhodného výběru byly z podnikové prodejny vybrány tři druhy cyklistického zboží, které byly analyzovány za období tří let.

Vývoj prodeje vybraného jízdního kola MSB 100202

V roce 2015 došlo ke změně kurzu zahraniční měny a cena jízdních kol oproti předcházejícím rokům vzrostla. Vzdělání cen vstupů, které dodavatelé nakupují ze zahraničí, zapříčinil následný růst nákupní ceny pro podnikovou prodejnu a tak růst ceny prodejní. V roce 2016 došlo k mírnému růstu prodejní ceny. Samozřejmě se vývoj cen kol odvíjí od materiálu, ze kterého se kola vyrábí, dále od aktuálních trendů a dalších aspektů. Proto se růst či pokles cen mohl lišit podle druhů jízdních kol, ale v průměru je vývoj prodejních cen a celkových tržeb jízdních kol obdobný. Vývoj prodejních cen je zaznamenán v Tab. 4.3.

Tab. 4.3 Vývoj prodejní ceny jízdního kola MSB 100202

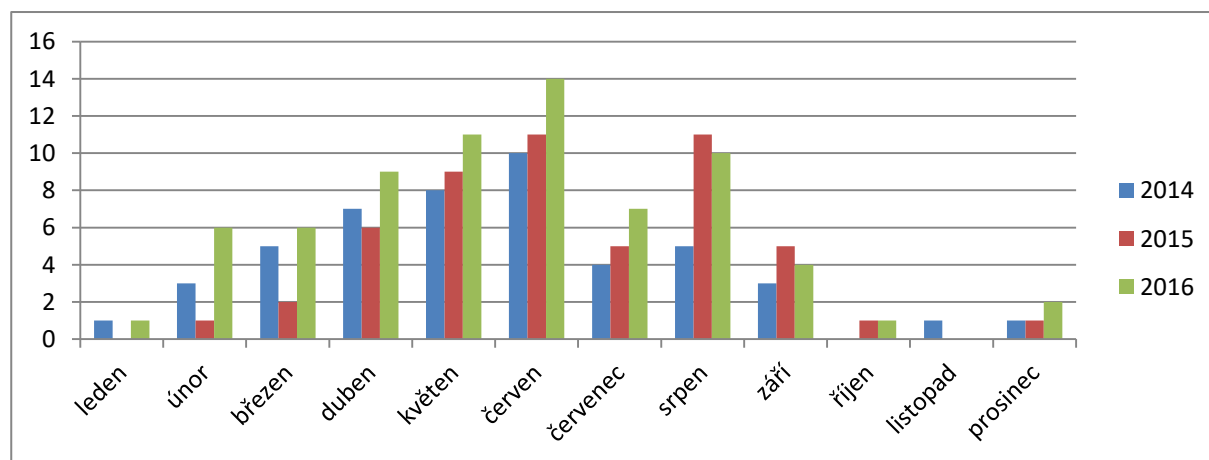
	Cena	Marže	Počet prodaných kusů	Celkové tržby
2014	13 100 Kč	5 497 Kč	48 ks	628 800 Kč
2015	13 626 Kč	5 728 Kč	52 ks	708 552 Kč
2016	13 908 Kč	5 086 Kč	71 ks	987 468 Kč

Zdroj: [18] - vlastní zpracování

V Tab. 4.3 je v období 2014 - 2016 zaznamenána prodejní cena zboží, marže, počet prodaných kusů za celý rok a celkové tržby za daný rok. Prodejní cena celý rok zůstává stejná. Marže v tomto případě nepředstavuje zisk. Zisk je marže dále snižena o náklady, které jsou spojené s prodejem jednotlivých druhů zboží.

V letech 2014 - 2016 je viditelný postupný nárůst prodejní ceny, prodáváných kusů i celkových tržeb. Jediná marže do roku 2015 roste, ale v roce 2016 je znatelný pokles o 11 %. Snižování marže bylo zapříčiněno vyšší nákupní cenou. Vývoj prodeje vybraného jízdního kola MSB 100202 za roky 2014 - 2016 je vyobrazen v Grafu 4.6.

Graf 4.6 Počet prodaných kusů jízdního kola MSB 100202 v letech 2014 - 2016



Zdroj: [18] - vlastní zpracování

Z Grafu 4.6 je vidět, že prodejnost jízdního kola je v letech 2014 - 2016 obdobná. Na začátku roku je prodej minimální a od března prodej postupně roste. Nejvyšší prodej jízdního kola je od dubna do června s nástupem cyklistické sezóny. V červenci je znatelný pokles prodejnosti a naopak v srpnu prodejnost opět roste. Do konce roku je prodejnost minimální. I přes to, že prodejní cena tohoto jízdního kola od roku 2014 vzrostla, prodejnost to neovlivnilo. Celkově se v roce 2016 prodalo o 23 kusů více než v roce 2014.

Vývoj prodeje vybraného dresu ACC 100321

Vývoj prodejních cen a celkových tržeb cyklistického oblečení, v tomto případě dresu, je opět závislý na druhu materiálu, na značce, na kvalitě materiálu a dalších faktorech. Zákazník může zakoupit cyklistické oblečení dle svých finančních možností a preferencí. V Tab. 4.4 lze vidět postupný vývoj prodejní ceny vybraného druhu dresu ACC 100321. Od roku 2015 došlo k celkovému technologickému pokroku ve výrobě cyklistického oblečení. Dnes je již cyklistické oblečení na špičkové úrovni.

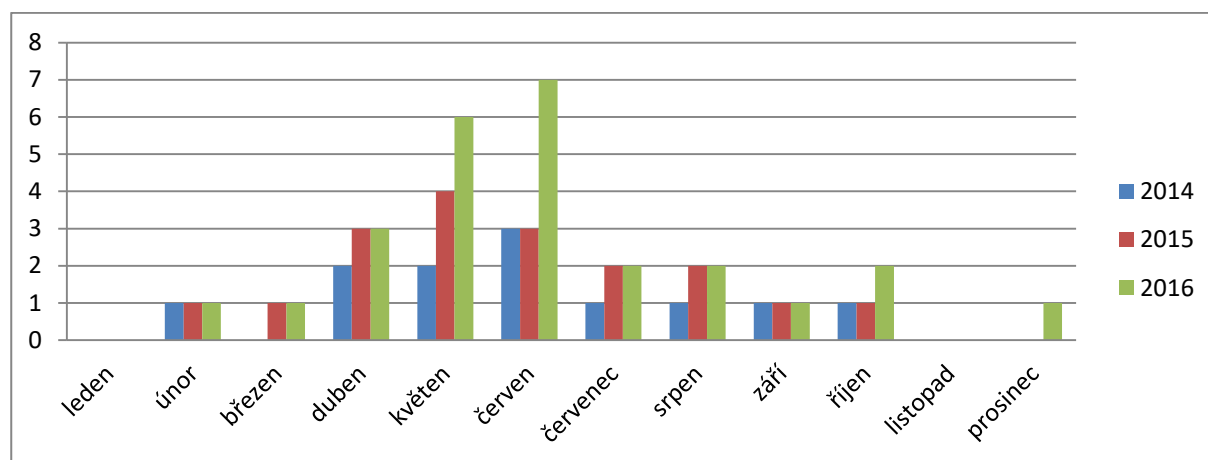
Tab. 4.4 Vývoj prodejní ceny dresu ACC 100321

	Cena	Marže	Počet prodaných kusů	Celkové tržby
2014	809 Kč	298 Kč	12 ks	9 708 Kč
2015	907 Kč	336 Kč	18 ks	16 326 Kč
2016	907 Kč	253 Kč	26 ks	23 582 Kč

Zdroj: [18] - vlastní zpracování

V Tab. 4.4 je v letech 2014 - 2016 ukázka prodejní ceny zboží, marže, počet prodaných kusů za celý rok a celkových tržeb za daný rok. Prodejní cena dresu ACC 100321 zůstává celý rok stejná. Marže u tohoto dresu není zisk. Zisk jednoho dresu je marže snížená o náklady, které jsou spojené s prodejem dresu.

V roce 2015 vzrostla prodejní cena o 11 %, avšak v roce 2016 zůstala stejná. Marže v roce 2015 stejně jako prodejní cena vzrostla o 11 %, ale v roce 2016 i přes setrvávající cenu poklesla o 25 %. Celková prodejnost tohoto dresu postupně v letech 2014 - 2016 vzrostla celkově o 14 kusů. V Grafu 4.7 je zobrazen vývoj prodeje dresu ACC 100321 v letech 2014 - 2016.

Graf 4.7 Počet prodaných kusů dresu ACC 100321 v letech 2014 - 2016

Zdroj: [18] - vlastní zpracování

Graf 4.7 v letech 2014 - 2016 přináší srovnání cyklistické sezóny za 3 roky. Do března je prodej ve všech třech letech minimální a od dubna prodejnost dresu ACC 100321 opět roste. Následně od července je v daných letech prodejnost téměř minimální. I přes nezměněnou cenu se v roce 2016 prodalo celkově o 8 kusů více oproti minulému roku.

Vývoj prodeje vybrané helmy ACC 100461

Posledním příkladem na vývoj prodejních cen a celkových tržeb je vývoj ceny vybrané helmy ACC 100461. Helmy jsou nedílnou součástí cyklistiky a opět je možno cenově

se pohybovat v různých cenových škálách. Příklad vývoje prodejní ceny a celkových tržeb vybrané helmy ACC 100461 je v Tab. 4.5. V roce 2016 došlo ke zvýšení prodejní ceny i marže. Naopak však došlo k velkému poklesu prodaných kusů, a tak i k velkému poklesu celkových tržeb této helmy. Do budoucna se prodejní ceny helem mají dále zvedat díky stále se zvyšujícím cenám potřebného materiálu na jejich výrobu. Pro podnikovou prodejnu to znamená vyšší nákupní ceny helem.

Tab. 4.5 Vývoj prodejní ceny helmy ACC 100461

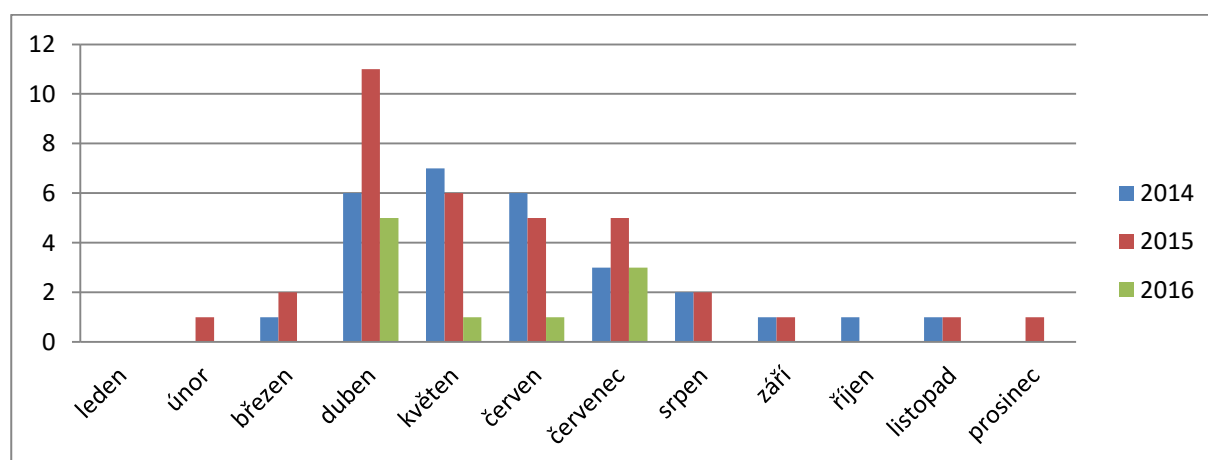
	Cena	Marže	Počet prodaných kusů	Celkové tržby
2014	302 Kč	175 Kč	28 ks	8 456 Kč
2015	362 Kč	190 Kč	35 ks	12 670 Kč
2016	425 Kč	203 Kč	10 ks	4 250 Kč

Zdroj: [18] - vlastní zpracování

V Tab. 4.5 je v období 2014 - 2016 zaznamenána prodejní cena zboží, marže, počet prodaných kusů za celý rok a celkové tržby za daný rok. Prodejní cena helmy zůstává celý rok stejná. Marže nepředstavuje zisk. Zisk je marže snižena o náklady spojené s prodejem zboží.

Prodejní cena helmy ACC 100461 postupně v letech 2014 - 2016 vzrostla stejně jako marže. Počet prodaných kusů do roku 2015 rostl, avšak v roce 2016 došlo k poklesu. Celkově se v roce 2016 prodalo o 25 ks méně než v roce předešlém. A tím pádem došlo i k poklesu celkových tržeb. Helma ACC 100461 je již typově starší model a podniková prodejna v současné době nabízí kvalitnější typy helem, u kterých naopak došlo k nárůstu počtu prodaných kusů. Vývoj prodeje této konkrétní helmy v letech 2014 - 2016 viz Graf 4.8.

Graf 4.8 Počet prodaných kusů helmy ACC 100461 v letech 2014 - 2016



Zdroj: [18] - vlastní zpracování

Opět je z grafu patrné, kdy pro podnikovou prodejnu začíná cyklistická sezóna. Do března je ve všech třech letech prodej helmy minimální. Od dubna je opět znatelný nárůst prodaných helm, který od června opět, klesá a do zbytku roku je prodej opět minimální. V roce 2016 je viditelný znatelný pokles prodeje helmy ACC 100461 oproti předcházejícím roků.

Největší zájem je dle srovnání tří druhů zboží o cyklistická kola. I když zájem o cyklistické doplňky roste, tak prodej jízdních kol v celkové prodejnosti stále vede. Neboť je mnoho cyklistů, kteří si na cyklistické doplňky nepotrpí nebo jim to finanční možnosti neumožňují.

4.6 Náklady podnikové prodejny

Jak již bylo zmíněno, členění nákladů má podniková prodejna viz Tab. 4.6. Jednotlivé nákladové účty vnitropodnikového účetnictví jsou dle potřeby podnikové prodejny dále členěny dle analytické evidence.

Tab. 4.6 Členění nákladů podnikové prodejny

Náklady
502 001 - Spotřeba elektrické energie
502 002 - Spotřeba plynu
502 003 - Spotřeba vody
504 001 - Nákup zboží
518 081 - Nájemné
518 301 - Ostraha
521 001 - Mzdové náklady

Zdroj: [18] - vlastní zpracování

Podniková prodejna ve vnitropodnikovém účetnictví analyticky člení pouze účet 502 a 518. Účet 502 Spotřeba energie je analyticky členěn na spotřebu elektrické energie, spotřebu plynu a spotřebu vody. Účet 518 je dále členěn pouze na nájemné a ostrahu podnikové prodejny. Procentní podíl jednotlivých nákladů v letech 2014 - 2016 je v Tab. 4.7.

Tab. 4.7 Procentní podíl jednotlivých nákladů

Náklady	% podíl v roce 2014	% podíl v roce 2015	% podíl v roce 2016
502 001 - Spotřeba elektrické energie	0,13 %	0,21 %	0,13 %
502 002 - Spotřeba plynu	0,57 %	0,41 %	0,51 %
502 003 - Spotřeba vody	0,02 %	0,03 %	0,02 %
504 001 - Nákup zboží	71,30 %	75,34 %	74,75 %
518 081 - Nájemné	13,94 %	10,36 %	10,78 %
518 301 - Ostraha	0,16 %	0,12 %	0,13 %
521 001 - Mzdové náklady	13,87 %	13,53 %	13,69 %

Zdroj: [18] - vlastní zpracování

V letech 2014 - 2016 jsou náklady na podnikovou prodejnu téměř stejné. Největší nákladovou položkou jsou náklady na zboží, které tvoří cca 73 % z celkových nákladů podnikové prodejny. Druhým největším nákladem jsou pak mzdové náklady zaměstnanců, které ve všech třech letech tvoří přibližně 13 % z celkových nákladů. Další významnou nákladovou položkou je pak nájemné, které je sice ve všech třech letech stejné, ale procentně se liší podle celkových nákladů za daný rok. Další nákladové položky jsou již malé položky v porovnání s celkovými náklady.

V rámci analytické evidence vnitropodnikového účetnictví by bylo vhodné, účet 504 001 náklady na nákup zboží dále analyticky rozlišit, dle druhu zboží viz Tab. 4.8.

Tab. 4.8 Ukázka analytického členění nákladů

Číslo účtu	Název účtu
504 100	Nákup zboží - jízdní kola
504 200	Nákup zboží - koloběžky
504 300	Nákup zboží - přilby
504 400	Nákup zboží - cyklistické oblečení
504 500	Nákup zboží - obuv
504 600	Nákup zboží - náhradní díly
504 700	Nákup zboží - sportovní výživa a doplňky stravy

Zdroj: vlastní zpracování

V Tab. 4.8 jsou náklady na nákup zboží rozděleny podle druhu zboží. Tímto analytickým členěním by podniková prodejna mohla lépe sledovat náklady na nákup jednotlivých druhů zboží.

Další analytické členěním v rámci vnitropodnikové účetnictví by bylo vhodné pro skupinu jízdních kol. Tato skupina tvoří dle interních zdrojů největší část z celkového nakoupeného zboží. Proto je analytické členění jízdních kol žádoucí viz Tab. 4.9.

Tab. 4.9 Ukázka analytického členění jízdních kol

Číslo účtu	Název účtu
504 111	Nákup zboží - jízdní kola - odřáždla
504 112	Nákup zboží - jízdní kola - dětská kola
504 113	Nákup zboží - jízdní kola - horská kola
504 114	Nákup zboží - jízdní kola - krosová kola
504 115	Nákup zboží - jízdní kola - městská kola
504 116	Nákup zboží - jízdní kola - snowbike
504 117	Nákup zboží - jízdní kola - elektrokola

Zdroj: vlastní zpracování

Analytické členění jízdních kol viz Tab. 4.9 by pro podnikovou prodejnu znamenalo účelnější sledování nákupu jednotlivých druhů jízdních kol. Ve srovnání několika let by pak

podniková prodejna mohla určit, který druh jízdních kol nakupuje méně či více a díky tomu upravit nákupy jednotlivých druhů jízdních kol.

4.7 Výnosy podnikové prodejny

Ve vnitropodnikovém účetnictví podnikové prodejny jsou výnosy zaznamenány pouze na účtu 604 001 - Tržby za zboží. Další analytická evidence výnosů není zavedena.

Aby podniková prodejna mohla v rámci vnitropodnikového účetnictví lépe sledovat výnosy za jednotlivé druhy zboží, bylo by vhodné zavést analytickou evidenci účtu 604. Ukázka možného analytického členění je v Tab. 4.10.

Tab. 4.10 Ukázka analytického členění výnosů

Číslo účtu	Název účtu
604 100	Tržby za zboží - jízdní kola
604 200	Tržby za zboží - koloběžky
604 300	Tržby za zboží - přilby
604 400	Tržby za zboží - cyklistické oblečení
604 500	Tržby za zboží - obuv
604 600	Tržby za zboží - náhradní díly
604 700	Tržby za zboží - sportovní výživa a doplňky stravy

Zdroj: vlastní zpracování

Analytické členění účtu 604 - Tržby za zboží (viz Tab. 4.10) by pro podnikovou prodejnu znamenalo efektivní sledování prodejnosti jednotlivých druhů zboží. V případě zavedení tohoto analytického členění by v rámci zefektivnění mohla podniková prodejna pozměnit svůj sortiment. Za situace, kdy by podniková prodejna zjistila, že celkové výnosy za doplňkové zboží (např. sportovní výživa) vykazují minimální tržby, by bylo možné vyřadit tento druh zboží ze sortimentu a nahradit ho jiným. Případně náklady na nákup tohoto druhu zboží využít na nákup jiného druhu zboží, které by přinášelo podnikové prodejně vyšší tržby.

Další možností v případě zavedení a využívání informací z tohoto členění by mohlo být další členění největší položky zboží - jízdní kola. Ukázka dalšího analytického členění výnosů viz Tab. 4.11.

Tab. 4.11 Ukázka analytického členění jízdních kol

Číslo účtu	Název účtu
604 111	Tržby za zboží - jízdní kola - odřáždla
604 112	Tržby za zboží - jízdní kola - dětská kola
604 113	Tržby za zboží - jízdní kola - horská kola
604 114	Tržby za zboží - jízdní kola - krosové kola
604 115	Tržby za zboží - jízdní kola - městská kola
604 116	Tržby za zboží - jízdní kola - snowbike
604 117	Tržby za zboží - jízdní kola - elektrokola

Zdroj: vlastní zpracování

Analytickým členěním jízdních kol (viz Tab. 4.11) by se dále zefektivnily výnosy. Podniková prodejna by díky tomuto analytickému členění mohla dále upravovat sortiment podle prodejnosti daného druhu jízdních kol. V případě nízké prodejnosti druhu jízdního kola by podniková prodejna mohla omezit či úplně zrušit prodej tohoto druhu jízdního kola. Další členění by záleželo na požadavcích podnikové prodejny.

Díky zavedení analytické evidence nákladů i výnosů na zboží by tak podniková prodejna mohla efektivně sledovat jak nákup, tak i prodej zboží dle jednotlivých druhů zboží případně i podle jednotlivých druhů jízdních kol. Pro lepší využívání informací vnitropodnikového účetnictví by analytické členění nákladů a výnosů bylo jistě velkým přínosem.

4.8 Členění výnosů

Ve spolupráci s podnikovou prodejnou je navrženo analytické členění výnosů za měsíce říjen, listopad a prosinec roku 2016. Za každý měsíc je sestavena tabulka s tržbami za jednotlivé druhy zboží a graf. První zpracovaný měsíc je říjen viz Tab. 4.12.

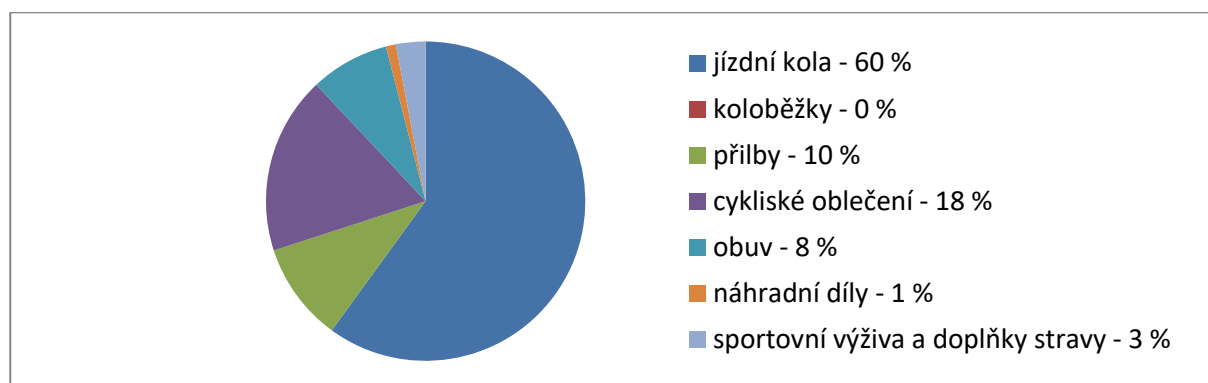
Tab. 4.12 Analytické členění výnosů za říjen 2016

Členění výnosů	Tržby
604 100 - Tržby za zboží - jízdní kola	261 502 Kč
604 200 - Tržby za zboží - koloběžky	0 Kč
604 300 - Tržby za zboží - přilby	43 584 Kč
604 400 - Tržby za zboží - cyklistické oblečení	78 450 Kč
604 500 - Tržby za zboží - obuv	34 867 Kč
604 600 - Tržby za zboží - náhradní díly	4 358 Kč
604 700 - Tržby za zboží - sportovní výživa a doplňky stravy	13 075 Kč
Tržby celkem	435 836 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

V Tab. 4.12 jsou díky analytické evidenci výnosů tržby rozděleny podle jednotlivých druhů zboží. Největší část tržeb tvoří jízdní kola, dále cyklistické oblečení a třetím nejprodávanějším druhem zboží jsou přilby. Naopak zboží s nulovými tržbami jsou koloběžky. Pro lepší přehlednost je sestaven Graf 4.9.

Graf 4.9 Analytické členění výnosů za říjen 2016



Zdroj: vlastní zpracování

Z Grafu 4.9 jsou jasně viditelné podíly tržeb jednotlivých druhů zboží dle navržené analytické evidence.

Dalším zpracovaným měsícem ve spolupráci s podnikovou prodejnou je listopad 2016 viz Tab. 4.13. Oproti říjnu poklesly tržby za listopad téměř na polovinu.

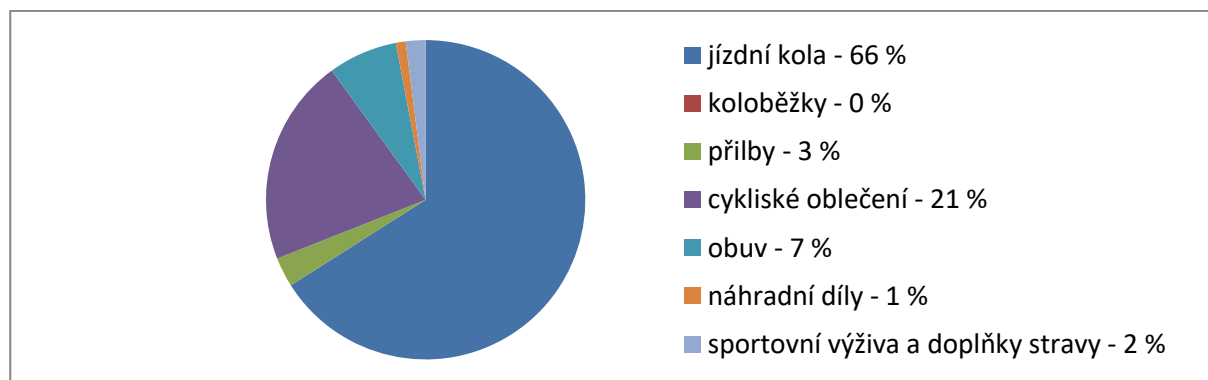
Tab. 4.13 Analytické členění výnosů za listopad 2016

Členění výnosů	Tržby
604 100 - Tržby za zboží - jízdní kola	167 053 Kč
604 200 - Tržby za zboží - koloběžky	0 Kč
604 300 - Tržby za zboží - přilby	7 593 Kč
604 400 - Tržby za zboží - cyklistické oblečení	53 153 Kč
604 500 - Tržby za zboží - obuv	17 718 Kč
604 600 - Tržby za zboží - náhradní díly	2 531 Kč
604 700 - Tržby za zboží - sportovní výživa a doplňky stravy	5 062 Kč
Tržby celkem	253 110 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Největší podíl tržeb tvoří opět jízdní kola všech druhů a typů. Druhým nejprodávanějším druhem zboží je cyklistické oblečení a třetím obuv. Pro viditelnější pořadí tržeb jednotlivých druhů zboží je sestaven Graf 4.10.

Graf 4.10 Analytické členění výnosů za říjen 2016



Zdroj: vlastní zpracování

Z Grafu 4.10 je viditelné, že koloběžky měly v říjnu nulové tržby. Přilby, náhradní díly a sportovní výživa a doplňky tvořily nejmenší podíl tržeb.

Dalším zpracovaným měsícem, opět ve spolupráci s podnikovou prodejnou, je prosinec roku 2016 viz Tab. 4.14.

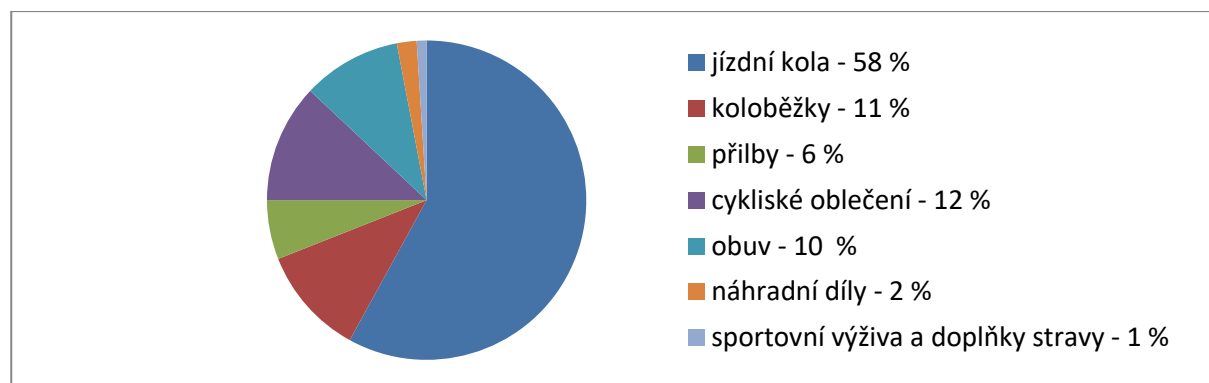
Tab. 4.14 Analytické členění výnosů za prosinec 2016

Členění výnosů	Tržby
604 100 - Tržby za zboží - jízdní kola	254 602 Kč
604 200 - Tržby za zboží - koloběžky	48 286 Kč
604 300 - Tržby za zboží - přilby	26 338 Kč
604 400 - Tržby za zboží - cyklistické oblečení	52 676 Kč
604 500 - Tržby za zboží - obuv	43 897 Kč
604 600 - Tržby za zboží - náhradní díly	8 779 Kč
604 700 - Tržby za zboží - sportovní výživa a doplňky stravy	4 390 Kč
Tržby celkem	438 968 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Z Tab. 4.14 je na první pohled viditelné, že největší tržby podnikové prodejny tvořily jízdní kola všech typů, které nabízí. Druhým nejprodávanějším druhem zboží je cyklistické oblečení a třetím druhem zboží, s největšími držbami za prosinec, jsou koloběžky. Pro lepší přehlednost tržeb za jednotlivé druhy zboží je sestaven Graf 4.11.

Graf 4.11 Analytické členění výnosů za prosinec 2016



Zdroj: vlastní zpracování

Z Grafu 4.11 je již jasněji vidět pořadí jednotlivých druhů zboží podle jejich tržeb. Nejmenší podíl tržeb tvoří sportovní výživa a doplňky stravy. Na tento druh zboží by se podniková prodejna mohla zaměřit a zhodnotit, zda tento produkt dále nabízet ve svém sortimentu.

Ve všech třech měsících tvořily největší podíl tržeb jízdní kola. Další nejprodávanější položkou ve vybraném období bylo cyklistické oblečení. A třetí nejprodávanější položku

v každém z měsíců tvořil jiný druh zboží (přilby, obuv, koloběžky). Koloběžky měly v říjnu a listopadu nulové tržby, ale v prosinci tvořily 11 % z celkových tržeb.

4.9 Zhodnocení vnitropodnikového účetnictví podnikové prodejny

Podniková prodejna má zcela správně a dostatečně stanovenou organizační strukturu. Jelikož se jedná o podnikovou prodejnu společnosti Bike není potřeba organizační strukturu podnikové prodejny jakkoliv rozšiřovat.

Podniková prodejna využívá pro zpracování účetnictví program HELIOS, který je pro ni přínosem hlavně v oblasti nákupu a prodeje zboží. Vnitropodnikové účetnictví podnikové prodejny je analyticky rozčleněno pouze u dvou nákladových účtů. Pro podnikovou prodejnu by bylo jistě velkou výhodou zavést analytické členění nákladového účtu 504 - Nákup zboží a výnosového účtu 604 - Tržby za zboží. Toto analytické členění by mohlo znamenat lepší přehlednost nákupu a prodeje zboží podle druhu zboží. V případě zavedení analytického členění by podniková prodejna mohla soustředit nákup na ten druh zboží, o který je největší zájem, a tak zvýšit své tržby. A naopak by mohla zboží, o které zákazníci nemají zájem, vyřadit či nahradit jiným typem ze širokého sortimentu. Dalším přínosem by následně pro podnikovou prodejnu bylo zavedení analytické evidence jízdních kol, o které je dle podnikové prodejny největší zájem, a přináší jí největší tržby. Podniková prodejna by takto mohla sledovat prodejnost jednotlivých druhů jízdních kol, a tak upravovat nabídku sortimentu.

Z náhodného výběru tří druhů nabízeného zboží podnikové prodejny je znatelný rozdíl v prodejnosti těchto druhů zboží. Pro podnikovou prodejnu je tedy hlavní prodej jízdních kol a cyklistické příslušenství či oblečení je pouze doplňkovým prodejem k jízdním kolům. Pro podnikovou prodejnu by však jistě bylo přínosem sledovat prodejnost jednotlivých druhů zboží dle navrhnutého analytického členění, aby mohla včas vyřadit z nabízeného sortimentu méně prodejné zboží, viz helma ACC 100461.

Ve spolupráci s podnikovou prodejnu byly dle navrhnutého analytického členění rozděleny tržby za měsíce říjen, listopad a prosinec. Pro podnikovou prodejnu by takto rozdělené tržby podle jednotlivých druhů zboží byly přehlednější a přínosem v dalším rozhodování ohledně nákupu a prodeje jednotlivých druhů zboží.

Podniková prodejna vede vnitropodnikové účetnictví správně a dostatečně. Zavedením analytické evidence nákladů a výnosů by pro podnikovou prodejnu však bylo přínosem jak v rozhodování, tak i pro lepší sledování celkových nákladů a výnosů.

5 Závěr

Celá diplomová práce je soustředěna na vnitropodnikové účetnictví nejprve teoreticky a následně prakticky. Vnitropodnikové účetnictví je důležitou částí ekonomického řízení a rozhodování podniku. Vnitropodnikové účetnictví plní několik funkcí, ale nejpodstatnější částí je systematické zaznamenávání jednotlivých nákladů, které patří do zúčtovacího období.

Jedním z cílů diplomové práce bylo s pomocí odborné literatury vysvětlit jednotlivé pojmy spojené s vnitropodnikovým účetnictvím. Tento cíl byl naplněn ve druhé a třetí kapitole, která se zaměřuje na definování pojmů dle literatury.

Druhá kapitola vysvětlovala nejdříve účetnictví obecně jako takové a postupně se pracovalo až k jednotlivým druhům účetnictví (finanční, manažerské, daňové), které se dále členily a byly specifikovány. Manažerské účetnictví bylo rozděleno na vnitropodnikové účetnictví, rozpočetnictví a kalkulace. Součástí kapitoly bylo také srovnání subsystému účetnictví. Následně bylo dle odborné literatury popsáno členění nákladů, které bylo důkladně vysvětleno podle jednotlivých druhů. Poslední část kapitoly byla zaměřena na rozpočetnictví a kalkulace.

Ve třetí kapitole byla pozornost soustředěna již na samotné vnitropodnikové účetnictví. Byly zde popsány metodické cesty zpracování vnitropodnikového účetnictví (jednookruhová a dvouokruhová účetní soustava). Následovalo porovnání účetních soustav a popsání kombinace účetních soustav dle odborné literatury. Dále byla popsána orientace vnitropodnikového účetnictví, která byla rozdělena podle řízení nákladů na linii odpovědností (útvárovou) a linii výkonovou. Konec kapitoly byl věnován vysvětlení vnitropodnikových cen.

Dalším z cílů bylo aplikovat teoretická data v praktické části. Čtvrtá kapitola byla zaměřena na praxi. Kapitola se soustředila na podnikovou prodejnu společnosti Bike. Součástí kapitoly byla také ukázka nabízeného sortimentu a příklady prodejů třech druhů zboží. Dalším z cílů diplomové práce bylo popsání vnitropodnikového účetnictví podnikové prodejny se zaměřením na analytické členění nákladů a výnosů. Analytické členění podnikové prodejny bylo jasně popsáno a dále byly přidány návrhy na možné změny v analytickém členění nákladů i výnosů, které by pro podnikovou prodejnu byly přínosem. Dle navrhnutého analytického členění byly dále ve spolupráci s podnikovou prodejnou rozděleny tržby za měsíce říjen, listopad a prosinec roku 2016 podle jednotlivých druhů zboží. Poslední část kapitoly byla věnována celkovému zhodnocení vnitropodnikového účetnictví podnikové prodejny a návrhům případných změn.

Seznam použité literatury

Knižní publikace

- [1] FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [2] FIBÍROVÁ, Jana. *Reporting: moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. Praha: Grada Publishing, 2003. 119 s. ISBN 80-247-0482-X.
- [3] HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [4] KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 404 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
- [5] KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2012. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [6] LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Praha: C.H. Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
- [7] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing, 2012. 280 s. ISBN 978-80-247-4133-8.
- [8] MRUZKOVÁ, Jarmila a Karolina LISZTWANOVÁ. *Teorie nákladů, kalkulace a ceny*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 327 s. ISBN 978-80-248-3164-0.
- [9] POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2016. 264 s. ISBN 978-80-247-5773-5.
- [10] ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2009. 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.
- [11] THOMAS, Andrew a Anne Marie WARD. *Introduction to financial accounting*. London: McGraw Hill Education, 2015. 809 s. ISBN 978-0-07-716388-4.

Zákony a jiné právní předpisy

- [12] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. Dostupné také z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Ucetnictvi_2016_Ceske-ucetni-standardy-pro-500-2002.pdf.
- [13] Vyhláška č. 250 ze dne 16. září 2015, kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2015, částka 102, s. 3034 – 3054. Dostupný také z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=9907>.
- [14] Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví (zákon o účetnictví). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991, částka 107, s. 2802 - 2810. Dostupný také z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=2519>. ISSN 1211 - 1244.
- [15] Zákon č. 586 ze dne 11. listopadu 1992 o daních z příjmů (zákon o daních z příjmů). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 117, s. 3473 - 3491. Dostupný také z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=2640>. ISSN 1211-1244.
- [16] Zákon č. 90 ze dne 25. ledna 2012 o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2012, částka 34, s. 1370 – 1482. Dostupný také z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=z&id=24085>. ISSN 1211-1244.
- [17] Zákon č. 89 ze dne 3. února 2012 občanský zákoník (občanský zákoník). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2012, částka 33, s. 1026 - 1365. Dostupný také z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=z&id=24084>. ISSN 1211-1244.

Ostatní

- [18] Interní materiály společnosti.

Seznam zkratek

ČÚS	České účetní standardy
Ks	Kus
Sb.	Sbírka
Tab.	Tabulka

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. - autorský zákon, zejména § 35 - užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 - školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská - Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 21. 4. 2017



.....
Bc. Nikola Knoppová

Seznam příloh

Příloha č. 1 Analytické členění nákladů a výnosů podnikové prodejny